Il Sole 24 Ore – 09.12.2024 -

Sgravio sulle assunzioni, calcoli in bilico nei gruppi e per i riassetti aziendali

IMAGOECONOMICA



Periodo esteso. L'agevolazione per le nuove assunzioni sarà proroga per gli esercizi 2025, 2026 e 2027

Verso la manovra

In attesa dell'ok alla legge, test sugli effetti delle opzioni sul periodo d'imposta 2024

Gli incrementi dovuti a passaggi di ramo d'azienda devono essere neutralizzati

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Il Ddl di Bilancio 2025 (all'articolo 70 del testo ora alla Camera) prevede che il bonus assunzioni venga prorogato per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due seguenti (2025, 2026 e 2027 per i soggetti solari). In attesa di capire se la proroga sarà posta nel nulla per fare spazio alla mini-Ires (si veda Il Sole 24 Ore di sabato scorso), è utile ragionare sulla convenienza di questa deduzione fiscale maggiorata per gli incrementi occupazionali, introdotta dall'articolo 4 del Dlgs 216/2023. E su quanto avvenuto nel 2024 che, a prescindere dalle scelte del legislatore, avrà effetto nelle dichiarazioni 2025.

L'agevolazione presenta, per esempio, infatti alcune difficoltà di calcolo in caso di operazioni straordinarie e di gruppi di imprese. Il bonus consiste, in particolare, in una maggiorazione del 120% della deduzione relativa all'incremento di costo del lavoro sostenuto per le assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato, per cui si registri un incremento occupazionale medio. La percentuale sale al 130% nel caso di assunzioni stabili di lavoratori considerati svantaggiati. La maxi-deduzione deve essere calcolata su base mobile, consentendo pertanto di determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente. Restano valide le disposizioni attuative del Dm 25 giugno 2024 per il periodo d'imposta 2024.

Le operazioni straordinarie

L'articolo 4, comma 3, lettera a), del Dm stabilisce che i dipendenti i cui contratti sono stati ceduti sia a seguito di trasferimenti di aziende o di rami d'azienda per effetto di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, affitti eccetera) o di cessioni del contratto di lavoro dipendente (articolo 1406 del Codice civile) non rilevano ai seguenti fini:

- per la verifica dell'incremento occupazionale;
- per la verifica dell'incremento occupazionale complessivo;
- per la verifica del decremento occupazionale complessivo rilevanti ai fini del conteggio.

Gli stessi dipendenti non sono riconosciuti come neoassunti da parte dell'avente causa.

La ratio di tale previsione è che non può essere trattata come nuova assunzione l'ipotesi di un dipendente trasferito per il quale non c'è stata cessazione del precedente rapporto di lavoro. Ad esempio, qualora la società Alfa scinda a favore della beneficiaria Beta un ramo d'azienda composto da cinque dipendenti, questi ultimi in capo alla beneficiaria non rileveranno come neoassunti. A tale regola, la lettera b) dell'articolo 4, comma 3, del Dm, aggiunge un'esplicita deroga secondo cui i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel 2024 dal dante causa sono sempre da conteggiare sia per la determinazione del beneficio del dante causa, sia per quello spettante all'avente causa. Tali lavoratori rilevano per il dante causa e per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro avuto con gli stessi. Supponendo, dunque, che il 1° settembre 2024 Alfa Srl abbia ceduto a Beta Spa (entrambe con esercizio solare) un dipendente assunto il 1° aprile 2024, ai fini della determinazione del numero dei nuovi assunti, tale addetto verrà conteggiato da Alfa per 5/12 e da Beta per 4/12.

Riduzioni infragruppo

Per evitare che gli incrementi occupazionali di una società possano essere compensati dai decrementi occupazionali di altre società del gruppo, la verifica dell'incremento occupazionale deve essere fatta al netto dei decrementi occupazionali delle società controllate o collegate (ex articolo 2359 del Codice civile).

Si tratta di una regola tesa a considerare, ai fini dell'incentivo, il gruppo di imprese come un unico soggetto economico e, in quanto tale, disapplicare il bonus qualora non sia raggiunto un effettivo incremento occupazionale di gruppo.

In questo senso, quindi, l'articolo 4, comma 7, del Dm dispone che le società appartenenti a un gruppo devono verificare le condizioni dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo con riferimento al gruppo nel suo complesso. In sostanza, ogni società deve verificare l'incremento occupazionale del gruppo (sommatoria dell'incremento di ciascuna società) e l'incremento occupazionale complessivo del gruppo (sommatoria tra l'incremento occupazionale complessivo e il decremento occupazionale complessivo di ciascuna società).

Modalità di calcolo nei gruppi

In aggiunta, per il calcolo della maxi-deduzione per incrementi occupazionali realizzati da imprese appartenenti a gruppi, l'articolo 5, comma 8 del Dm prevede che ogni società riduca il costo ai fini della maggiorazione di una percentuale data dal rapporto tra il decremento occupazionale complessivo verificatosi nelle altre società del gruppo e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nelle società a cui spetta la maggiorazione del costo. In sostanza, ogni società del gruppo deve controllare i presupposti soggettivi e oggettivi dell'agevolazione e, in presenza di un incremento occupazionale complessivo, procedere al calcolo dell'incentivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE VOCI RILEVANTI

Buoni pasto fuori dagli oneri per il personale

Per determinare la maxi-deduzione fiscale, vanno individuati correttamente i costi del personale. Tenuto conto che la norma impone di fare riferimento al dato contabile, occorre considerare le spese per il personale contenute nella voce B.9 di conto economico: (i) salari e stipendi (comprensivi dei fissi e variabili della retribuzione per legge e/o per contratto) e oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità; (ii) oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi; (iii) accantonamenti ad eventuali fondi integrativi diversi dal Tfr; (iv) gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, ai dipendenti, non iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B.6, B.7 o B.8, o che non trovino collocazione alla voce B.14.
Sono esclusi i costi del personale, quali, ad esempio, buoni pasto, spese per aggiornamento professionale e vitto alloggio per le trasferte (collocati in B.7), nonché quelli relativi alle auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli esempi

I NUOVI INGRESSI NEL 2024

Le assunzioni

- Alfa nel 2023 ha in forza 15 dipendenti a tempo indeterminato, per un costo (B.9) pari a 730.000 euro.
- Nel corso del 2024 ha assunto 4 nuovi dipendenti a tempo indeterminato, a fronte del sostenimento di un costo pari a 165.000 euro.
- Al 31 dicembre 2024, i dipendenti di Alfa sono complessivamente 19 e il costo complessivo (B.9 Conto economico 2024) è pari a 910.000 euro (incremento complessivo pari a 180.000 euro rispetto al 2023).

Il calcolo dell'agevolazione

- La maggiorazione del 20% va applicata al minore importo tra il costo riferito ai nuovi assunti con contratto a tempo indeterminato (165.000 euro) e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (180.000 euro).
- L'agevolazione corrisponde al 20% del costo riferito ai nuovi assunti con contratto a tempo indeterminato pari a 165.000 euro ed è, quindi, pari a 33.000 euro.

Numero lavoratori dipendenti al 31/12/2024	19
di cui a tempo indeterminato	19
Numero lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2023	15
di cui a tempo indeterminato	15
Spettanza agevolazione	SI
Costo riferibile al personale di prima assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato	165.000
Incremento del costo complessivo del personale rispetto a quello relativo al 2023	180.000
Importo sul quale spetta la maggiorazione del 20%	165.000
Maggiorazione del 20% (165.000 x 20%)	33.000

ASSUNZIONI E USCITE NEL GRUPPO

La struttura del gruppo e le operazioni

Un gruppo risulta composto da 4 società con costo unitario per dipendente di 50.000 euro:

- Alfa nel 2024 assume 80 nuovi dipendenti a tempo indeterminato per un costo complessivo pari a 4 milioni di euro (80 X 50.000) e ha un incremento del costo complessivo del personale di 4,5 milioni di euro;
- Beta nel 2024 assume 120 nuovi dipendenti a tempo indeterminato per un costo complessivo pari a 6 milioni di euro (120 X 50.000) e licenzia 12 dipendenti (-600.000 euro) e ha un incremento del costo complessivo del personale di 5,8 milioni di euro;
- Gamma nel 2024 non assume dipendenti a tempo indeterminato e il 30 giugno 2024 cede un ramo di azienda a Delta con passaggio di 50 dipendenti;
- Delta nel 2024 acquisisce il ramo di azienda di Gamma e incrementa il personale di 50 dipendenti il cui costo per 6 mesi ammonta a 1,25 milioni di euro e ha un incremento del costo del personale di 1,75 milioni di euro.

La spettanza dell'agevolazione

La situazione rispetto alla spettanza dell'agevolazione è quella che emerge dalla tabella seguente.

	ALFA	BETA	GAMMA	DELTA	GRUPPO
Maggiorazione	Sì	Sì	No	No	Sì
Incremento nuovi dipendenti	80	120	-	-	200
Decremento complessivo	-	-12	-	-	-12
Costo nuovi assunti	4.000.000	6.000.000	-	-	-
Incremento costo complessivo	4.500.000	5.800.000	-	-	-
Costo da maggiorare (minore tra costo nuovi assunti e incremento costo complessivo)	**4.000.000**	**5.800.000**	-	-	-
% di riduzione	6%	6%	-	-	6% (12/200)
Importo riduzione	**240.000** (4.000.000 x 6%)	**348.000** (5.800.000 x 6%)	-	-	-
Costo su cui applicare la maggiorazione	**3.760.000** (4.000.000 – 240.000)	**5.452.000** (5.800.000 – 348.000)	-	-	-