

IL PUNTO SU...

Vantaggi (pochi) vs complicazioni (molte) del “nuovo” *bonus* assunzioni*

di Stefano Trettel - 20 gennaio 2024

A. L'*impasse* nella quale è precipitata la principale misura prevista dal modulo IRES della riforma fiscale (da attuarsi sulla base dei principi di cui all'art. 6 L. 9 agosto 2023, n. 111, in G.U. n. 189 del 14 agosto scorso), ovvero la riduzione condizionata dell'aliquota ordinaria d'imposta, ha sollecitato l'Esecutivo a introdurre una norma di transitorio sollievo in favore dei titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, in qualsivoglia forma organizzati, a valere per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (che, per comodità, verrà definito nel prosieguo come “periodo agevolato”; quello in corso al 31 dicembre 2023, invece, verrà per comodità definito “periodo di monitoraggio”).

Per fare questo ha rispolverato un vecchio provvedimento (introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2001, ed esattamente dal suo art. 7), modificandone però l'effetto: sicché in luogo di un credito d'imposta, come previsto allora, è concessa oggi una maggiore deduzione ai fini IRES o IRPEF¹ pari al 20% del costo legato all'incremento occupazionale “qualificato”², in quanto riferito a lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

B. Per poter accedere al beneficio, però, è necessario che il contribuente soddisfi alcune condizioni:

- la prima è che abbia svolto attività nel periodo di monitoraggio per almeno 365 giorni; la disposizione è volta ad assicurare che l'impresa o il lavoratore autonomo evidenzii nel biennio coinvolto dall'agevolazione in rassegna una condizioni di ordinaria operatività, circostanza corroborata dall'ulteriore previsione secondo cui la stessa non spetta ai soggetti in liquidazione (volontaria o meno) ovvero a quelli che abbiano fatto ricorso ad istituti previsti dal codice della crisi d'impresa aventi finalità estintiva³. Permangono dubbi se, in

(*)Testo della relazione svolta dall'A. al Convegno “*La riforma tributaria verso l'attuazione*”, organizzato dall'ODCEC di Varese, Varese 24 novembre 2023.

¹ Per mere esigenze di semplificazione, nel prosieguo si privilegerà l'ipotesi che interessata fruire del *bonus* sia una società di capitali residente.

² Riferito cioè a lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

³ Pur in assenza di esplicite previsioni al riguardo, la *ratio* della norma induce a ritenere che detto *status* sia impeditivo alla fruizione del beneficio sia che ricorra nel periodo di monitoraggio, sia che intervenga in quello agevolato.

considerazioni di siffatte premesse logiche, sia sufficiente che il contribuente abbia comunicato che l'attività ha avuto inizio prima del 31 dicembre 2022, oppure se le disposizioni attuative imporranno che tale condizione formale si accompagni con altre, più di sostanza⁴;

- determini il proprio reddito d'impresa o di lavoro autonomo con modalità analitiche, non avendo altrimenti possibilità di fruire della maggiore deduzione ai fini dell'imposta sul reddito alla quale è assoggettato⁵.

Una volta superato questo primo ostacolo, è necessario che il contribuente abbia rilevato un incremento occupazionale "qualificato", nel senso che il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato rilevato alla fine del periodo agevolato deve essere superiore a quello medio rilevato nel periodo di monitoraggio. Ai fini della quantificazione di questa seconda grandezza, si ritiene si possa ricorrere alle medesime indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con circ. 18 giugno 2001, n. 57/E; inoltre, ai fini della determinazione dell'una e dell'altra, sempre sulla scorta delle istruzioni impartite con riguardo alla disposizione dell'art. 7 L. n. 388/2000 (riguardo alle quali non si hanno ragioni per ritenerle superate), è plausibile che i titolari di rapporto a tempo parziale concorrano previo ragguaglio proporzionale alla riduzione dell'orario prevista dal rispettivo contratto di lavoro rispetto a quello ordinario.

C. Con evidente intento anti-elusivo, il legislatore impone che l'incremento occupazionale, come sopra individuato, debba essere decurtato delle diminuzioni «*verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo⁶, anche per interposta persona, allo stesso soggetto*»; si tratta di una previsione presente, con analoga formula, nel precedente del 2000: non ci si può non dispiacere del fatto che sia stata riproposta una definizione di gruppo piuttosto approssimativa, al punto che solo in via amministrativa si precisò che il riferimento ad attività economiche facenti capo al medesimo soggetto avesse la finalità di ricomprendere nel perimetro d'osservazione anche società sottoposte a comune controllo⁷. Piuttosto non si può non osservare come la formula rischi di imporre plurime rettifiche nell'ipotesi di gruppi a sviluppo verticale⁸ oppure nel caso in cui la medesima società sia partecipata da entità - anche riconducibili a soggetti economici

⁴ Per esempio: presenza nel periodo di monitoraggio di almeno un lavoratore dipendente.

⁵ L'esclusione dei contribuenti forfetari dall'ambito soggettivo di applicazione della disposizione è ribadita dalla relazione tecnica.

⁶ Il rinvio, benché sottinteso, al termine "società", determinerebbe un ambito soggettivo ben più ristretto di quello fatto proprio dall'Agenzia in interpretazioni passate (di cui *infra*).

⁷ Così la circ. 3 gennaio 2001, n. 1/E, par. 1.5.3; trattandosi, lo si ricorda, di agevolazione spettante anche ad operatori in forma individuale, tale previsione è valsa a dare risposta anche all'ipotesi di attività di lavoro autonomo e d'impresa riconducibili alla medesima persona fisica (ris. 31 maggio 2002, 164/E).

⁸ È il caso della società A che controlli direttamente la società B e, per il tramite di questa, indirettamente la società C. Nel caso in cui quest'ultima registri una diminuzione occupazionale, essa letteralmente sterilizzerebbe l'eventuale incremento registrato nell'una come nell'altra controllante.

diversi - con quote di partecipazione che siano di controllo per una, di collegamento per altre⁹; sicché equità imporrebbe che, quanto meno in sede di disposizioni attuative, venga inequivocabilmente stabilito che la decurtazione rilevata neutralizzi una e una volta soltanto gli incrementi rilevati presso le società appartenenti al medesimo gruppo, eventualmente fornendo indicazioni su quale sia la sterilizzazione prioritariamente gradita al legislatore.

D. Verificatasi questa condizione, il beneficio accordato è pari al 20% del costo riferito ai nuovi assunti “qualificati” (nell’accezione di cui si è detto), pari al minore fra:

- il loro costo specifico, a carico del datore di lavoro¹⁰;
- la differenza fra i costi per il personale complessivamente rilevati nell’esercizio agevolato rispetto a quelli contabilizzati nell’esercizio di monitoraggio, l’uno e l’altro quantificati assumendo le componenti di cui alla voce B), n. 9 del conto economico previsto dall’art. 2425 c.c., a prescindere dallo schema di bilancio adottato dal contribuente oppure dai principi contabili adottati per la sua redazione. Detto altrimenti: società finanziarie ed assicurative nonché i soggetti *IAS adopter* dovranno procedere ad una rilevazione *ad hoc* di detti costi, sicché anche per loro rivestiranno un ruolo di primo piano le indicazioni impartite dall’OIC con il Principio contabile n. 12¹¹. Il confronto imposto dalla normativa, induce a ritenere che debbano essere adottati dei correttivi nell’eventualità in cui l’uno o l’altro dei due periodi d’imposta rilevanti sia (stato) interessato da operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni o conferimenti di compendi aziendali comprensivi di lavoratori, così da rendere le due grandezze omogenee¹².

Una particolare attenzione è riservata dal legislatore a talune categorie di soggetti, giudicati “svantaggiati” dal punto di vista lavorativo¹³, sicché con riguardo ad esse è accordata una deduzione ancora maggiore allo scopo di incentivarne l’impiego stabile: il comma 5 della norma introduttiva del beneficio dispone infatti che «*il costo di cui al comma 3 [quello riferibile all’incremento occupazionale; n.d.r.] riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell’incremento*

⁹ Si pensi al caso della società X partecipata al 51% dalla società A, al 29% è dalla società B ed al 20% dalla società B, queste tre riconducibili a soggetti economici distinti.

¹⁰ In questo caso il beneficio ammonta ad una riduzione del 4,8% del corrispondente costo del lavoro per una società di capitali residente.

¹¹ La norma (comma 3, ultimo periodo) precisa come ai soli fini dell’imputazione temporale i costi del personale rilevano «*in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente*»: «*per cui, ad esempio, per i soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, detti costi rileveranno secondo il principio di cassa*» (così la relazione illustrativa); per competenza, ovviamente, in relazione alle società di capitali.

¹² È evidente, infatti, come l’effettuazione di una fusione per incorporazione nel corso del periodo agevolato, con approdo di lavoratori a tempo determinato e indeterminato presso l’incorporante, possa dare l’impressione che un incremento occupazione si sia realizzato, portando per di più ad una lievitazione dei costi del personale nel bilancio riferito al corrispondente esercizio. Si auspica che indicazioni dettagliate in tal senso vengano fornite dal provvedimento di attuazione.

¹³ Individuate nell’elenco costituente l’allegato 1 all’atto governativo in rassegna.

*complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ... è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione laddove il nuovo assunto rientra in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggior tutela», fermo restando che detti coefficienti devono essere determinati dall'emanando decreto interministeriale d'attuazione «in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie» (così il comma 6). Diversamente da altri commentatori (cfr. GAIANI L., *Super deduzione del 120 per cento solo per le assunzioni dal 2024*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2023), chi scrive è convinto che detta previsione si traduca non in una lievitazione *sic et simpliciter* della percentuale della maggiore deduzione spettante ma in un'ulteriore complicazione a carico del contribuente che aspiri a vedersela riconosciuta: costoro non potranno limitarsi ad assumere i costi specifici oppure quelli destinati a confluire nella voce B), n. 9 del conto economico così come confluiti nelle scritture contabili, ma dovranno preventivamente rettificarli, applicando il corrispondente coefficiente di maggiorazione. Con buona pace, per una volta ancora, degli intenti semplificatori ai quali l'intera riforma dovrebbe ispirarsi.*

E. Per evitare che il *bonus* venga accordato in presenza di mere stabilizzazioni (ovverosia di conversioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato), è previsto che quand'anche si sia verificato un incremento occupazionale rilevante ai fini della misura, nessun costo può ad esso essere riferito qualora alla fine del periodo agevolato il numero complessivo dei lavoratori, a tempo determinato e indeterminato, sia inferiore o pari a quello medio rilevato in relazione al periodo di monitoraggio¹⁴.

Secondo taluni commentatori (cfr. PICA A. - BECCARI G., *La deduzione 'maggiorata' per le nuove assunzioni: prime considerazioni*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2023, 5, 82 ss.), tale previsione non esclude il riconoscimento del beneficio nell'ipotesi in cui nel periodo agevolato ad una stabilizzazione si accompagni l'assunzione di un nuovo lavoratore a tempo determinato presso la medesima impresa, cosicché il numero degli impiegati a tempo indeterminato e complessivamente parlando, sebbene in via indiretta, aumenta; il tenore letterale della norma porta chi scrive ad essere molto meno possibilista. Anche in questo caso non si può non stigmatizzare la banalità della disposizione che, volta - come detto - a non rendere rilevanti eventuali stabilizzazioni, non introduce alcun correttivo a seconda della ragione che ha comportato una riduzione degli occupati, fra quelle frutto di possibili arbitraggi del datore di lavoro rispetto a quelle fisiologiche¹⁵.

¹⁴ Vale la pena osservare come in questo caso la verifica vada condotta in relazione al solo contribuente che aspiri a fruire del beneficio, senza alcun riguardo alle società controllate, collegate o riconducibili, anche per interposta persona al medesimo soggetto.

¹⁵ Si pensi al caso dei pensionamenti per maturazione delle connesse condizioni, quand'anche legati a provvedimenti in deroga rispetto all'applicazione della disciplina ordinaria nota come "legge Fornero".

Da ultimo, va considerato il momento di effettiva fruizione del beneficio, una volta determinato: esso può essere fatto valere soltanto in sede di versamento a saldo delle imposte sui redditi liquidate in relazione al periodo d'imposta agevolato. Specifiche indicazioni, infatti, ne inibiscono la fruibilità sia in relazione al versamento d'acconto riferito al medesimo periodo d'imposta, quando venga opzionato il metodo previsionale, sia in relazione al versamento d'acconto per il periodo d'imposta successivo (di norma, il 2025), quando invece si intenda fare ricorso al metodo storico.

F. Volendo trarre qualche conclusione, è indubitabile che si tratti di una disposizione ambiziosa¹⁶, piuttosto complessa nella sua materiale applicazione¹⁷, specie ove coinvolga società partecipanti a gruppi articolati, ed anche esposta al rischio di innescare un “effetto domino” sull'applicazione di altri istituti¹⁸.

¹⁶ Assumendo quale retribuzione quella media rilevata dal “Rapporto annuale 2023” presentato dall'ISTAT il 7 luglio scorso (pari a 27 mila euro annui), l'esaurimento della dotazione finanziaria accordata alla misura, pari a poco più di 1,3 mld., verrebbe ottenuto impiegando stabilmente per l'intero 2024 oltre 770 mila nuovi lavoratori!

¹⁷ Abbastanza curiosamente il parere formulato dalla VI Commissione della Camera dei Deputati focalizza i timori riferiti alle complicazioni applicative sul solo regime riservato ai versamenti d'acconto, tralasciando le altre criticità delle quali si è dato conto.

¹⁸ È stato giustamente fatto osservare come la maggiore deduzione accordata a fronte dei costi di lavoro sostenuti possa incidere negativamente sulla quantificazione del ROL ai sensi e per gli effetti dell'art. 96, comma 4, TUIR (Confindustria, *Position paper* su “Attuazione della Legge delega fiscale”, 23 novembre 2023); da valutare, invece, la compatibilità dell'agevolazione con la contemporanea applicazione delle norme sulle società non operative (art. 30 L. n. 724/1994).