

# Approfondimenti

Costo del lavoro

## Agevolazioni fiscali per assunzioni ad incremento dell'organico

Eufranio Massi

Il 25 giugno 2024 è stato, finalmente, reso noto il Decreto “concertato” tra i Ministri dell'Economia e del Lavoro (1) con il quale, a distanza di quasi sei mesi dall'entrata in vigore della norma, sono state dettate una serie di **indicazioni operative** finalizzate alla fruizione, per il solo **anno 2025**, dell'**abbattimento del costo del lavoro** ai fini dell'Irpef e dell'Ires **sull'incremento occupazionale** in favore dei **datori di lavoro privati** che nell'anno in corso aumentano il numero degli occupati a tempo indeterminato, rispetto a quelli in forza al 31 dicembre 2023.

Il D.M. 25 giugno 2024 risolve alcune questioni applicative ma lascia perplessità su taluni istituti come evidenziato nel corso di questa riflessione che, peraltro, non potrà prescindere da quanto affermato nell'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2013.

Ma, andiamo con ordine.

### Destinatari dell'agevolazione

I **datori di lavoro** interessati appartengono al **settore privato** che comprende **anche chi esercita arti o professioni** (l'ampia declinazione, sottesa alle indicazioni dell'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2013, comprende anche gli Enti non commerciali – in relazione al reddito di impresa eventualmente conseguito –, le imprese familiari, le società di persone od equiparate): tutti, alla data del 31 dicembre 2023, debbono essere stati attivi per 365 giorni.

La disposizione **non si applica** alle società ed agli Enti in liquidazione ordinaria o assoggettati a liquidazione giudiziale o ad istituti liquidatori previsti dalla normativa sulla crisi di impresa o

di insolvenza ai quali fa riferimento il D.Lgs. n. 14/2019.

### Requisiti

#### **Incremento occupazionale: criteri di calcolo**

L'incremento occupazionale dei dipendenti a tempo indeterminato va calcolato confrontando quelli in forza al 31 dicembre 2024 e il numero dei dipendenti a tempo indeterminato, mediamente occupato nel 2023.

Il computo, laddove ricorra questa eventualità, va fatto coinvolgendo le imprese collegate o soggette a controllo, secondo il **concetto comunitario di «impresa unica»**, richiamato, da ultimo, nel Regolamento comunitario n. 2023/2831 in vigore dal 1° gennaio 2024.

Il D.M. 25 giugno 2024 chiarisce, inoltre, che l'incremento occupazionale sopra considerato, ha una propria rilevanza se al termine del periodo di imposta relativo all'anno 2024, il numero dei lavoratori dipendenti, compresi quelli con contratto a tempo determinato, sia superiore al numero medio degli occupati nel periodo d'imposta antecedente.

Il D.M. 25 giugno 2024 ha chiarito alcuni punti che possono così sintetizzarsi e che servono per comprenderne il testo:

**a)** gli incrementi occupazionali si intendono neutralizzati se gli stessi risultano essere il frutto di trasferimenti di azienda, o di riorganizzazione aziendale come la fusione o la scissione di parti dell'impresa. Andrebbe, ad avviso di chi scrive, chiarito se in caso di cambio di appalto ed assor-

(1) D.M. 25 giugno 2024 «Disposizioni attuative dell'articolo 4, comma 6, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 - Maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione in

presenza di nuove assunzioni», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 154, serie generale, del 3 luglio 2024.

bimento nell'organico della nuova impresa appaltatrice, anche in virtù di una clausola sociale, di tutti i dipendenti già in forza presso il precedente appaltatore, si possa parlare di incremento occupazionale o se le nuove assunzioni debbano essere neutralizzate come nel trasferimento di azienda;

**b)** nel calcolo degli incrementi non contano i lavoratori assunti a tempo indeterminato e distaccati all'estero per tutta la durata del loro impiego "fuori confini";

**c)** l'incremento occupazionale si realizza anche nel caso in cui, nel corso del 2024, vengano trasformati contratti tempo indeterminato;

**d)** i lavoratori con contratto a tempo parziale debbono essere computati "pro-quota", in proporzione all'orario previsto dal Ccnl, secondo le modalità previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 81/2015;

**e)** i lavoratori con contratto di somministrazione possono rientrare nel computo dell'incremento occupazionale del datore di lavoro utilizzatore in misura proporzionale alla durata della missione, a condizione che l'Agenzia di Lavoro li abbia assunti a tempo indeterminato;

**f)** nelle società cooperative di produzione e lavoro i soci lavoratori (ossia, coloro che, dopo il rapporto associativo hanno sottoscritto con la società, ai sensi dell'art. 1, comma 3, della legge n. 142/2001, un contratto di lavoro subordinato), sono equiparati ai lavoratori dipendenti;

**g)** l'incremento occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali registratesi in società controllate o collegate e facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. È questo il concetto di "impresa unica" al quale si è già accennato che, da ultimo, viene ribadito anche nel Regolamento Ue n. 2831/2023 sul "de minimis", in vigore dal 1° gennaio 2024. Per quel che riguarda anche le condizioni legali in base alle quali si può parlare di impresa controllata o collegata è sufficiente riferirsi alla casistica dell'art. 2359 c.c.

### **Confronto con la disciplina europea recepita dal nostro Ordinamento**

Alcune riflessioni, a questo punto, si rendono necessarie.

L'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2013 ed il D.M. 25 giugno 2024 applicativo si discostano dalla **regolamentazione comunitaria** per il calcolo dell'incremento occupazionale. Infatti, quest'ultima, ripresa dal nostro Ordinamento (e, in via amministrativa, dall'Inps e dal Ministero del Lavoro), seppur calcolata in termini di Ula (unità di lavoro annuo), esclude, giustamente, dal computo chi ha lasciato l'azienda per raggiungimento dei limiti di età per andare in pensione, chi si è volontariamente dimesso dal proprio posto di lavoro, chi è stato licenziato per giusta causa e chi, infine, ha ridotto volontariamente il proprio orario di lavoro, sottoscrivendo un apposito atto con il proprio datore, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 81/2015.

Ebbene, di tale "scomputo" non c'è traccia nel Decreto in esame, cosa che, ad avviso di chi scrive, sarebbe stata opportuna (oltre che coerente con un quadro normativo ove il datore non può interferire sulla volontà dei propri dipendenti).

Per completezza di informazione si ricorda che tale criterio viene adoperato per il calcolo dell'incentivo in favore delle assunzioni di "lavoratrici svantaggiate", ai sensi dell'art. 23 del D.L. 7 maggio 2024, n. 60 (2) e dell'art. 4, commi da 8 a 11, della legge n. 92/2012.

### **Assunzioni a tempo indeterminato: forme contrattuali**

Le **assunzioni a tempo indeterminato** da prendere in considerazione sono:

**a)** i contratti a tempo indeterminato per qualsiasi qualifica, **anche a tempo parziale**, ivi compresi quelli che riguardano i **dirigenti**;

**b)** le **trasformazioni** di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;

**c)** le assunzioni con contratto di **apprendistato** che, ai sensi dell'art. 41 del D.Lgs. n. 81/2015, è un contratto a tempo indeterminato, finalizzato alla formazione ed all'occupazione dei giovani. Ovviamente, la disposizione vale anche per gli apprendisti "over 29", titolari di un trattamento di NASpI (art. 47, comma 4, D.Lgs. n. 81/2015) o di un trattamento di Cigs per transizione occupazionale (art. 22-ter D.Lgs. n. 148/2015), per una qualificazione o riqualificazione professionale.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95.

# Approfondimenti

Sono, senz'altro, da **escludersi le assunzioni** con contratto di **lavoro intermittente**, sia pure a tempo indeterminato, attesa la saltuarietà e la episodicità delle prestazioni che non assicurano alcuna stabilità occupazionale e che dipendono, unicamente, dalla "chiamata" del datore di lavoro. Parimenti va escluso, per la peculiarità del rapporto, il contratto di lavoro domestico a tempo indeterminato.

## Compatibilità con altre agevolazioni

La citazione dello sgravio contributivo in favore di chi assume "donne svantaggiate" previsto dal D.L. n. 60/2024 (3), consente di ricordare come questo, ma anche l'incentivo previsto per gli "under 35" dall'art. 22 e quello dell'art. 24 per gli "over 35" disoccupati da oltre 24 mesi per le assunzioni nel c.d. "Zes" (zona economica speciale unica per il Mezzogiorno), **non siano cumulabili con altri esoneri o riduzioni** delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente **ma siano compatibili con la sola maxi deduzione fiscale** prevista dall'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023.

## Superbonus fiscale

In cosa consiste il c.d. "superbonus fiscale"?

Sulla **deduzione fiscale** che, in via normale per l'Irpef e per l'Ires, è del **100%** sul **costo del lavoro** (retribuzione, contributi, quota del Trattamento di fine rapporto, ecc.), viene **applicato un coefficiente di maggiorazione** pari al 20% o al 30% per le assunzioni riferite a «**categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela**» comprese nell'elenco allegato al D.Lgs. n. 216/2023 e così individuate:

**a)** soggetti «molto svantaggiati», come individuati dal Regolamento Ue n. 651/2014 e smi fatti propri dal D.M. 17 ottobre 2017 del Ministro del Lavoro, Si tratta di lavoratori che da oltre ventiquattro mesi non hanno un lavoro regolarmente retribuito o anche da oltre dodici mesi se in possesso di altri requisiti specifici (età compresa tra i 15 ed i 24 anni, o privi di titolo di scuola media superiore o professionale, o che hanno completato la formazione da oltre due anni e non hanno ottenuto alcun lavoro, o che hanno superato i 50

anni, o che, adulti, vivono soli o con una o più persone a carico, o occupati in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna superiore al 25%, o che appartengono ad un minoranza etnica di uno Stato membro Ue, o a minoranze linguistiche insediate in Italia);

**b)** persone con disabilità, come individuate dall'art. 1 della legge n. 68/1999, persone svantaggiate ex art. 4 della legge n. 381/1991, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossico dipendenti, alcoolisti, minori in età lavorativa che presentano situazioni di difficoltà familiari, persone detenute od internate nelle carceri, condannati ed internati ammessi alle misure alternative alla detenzione ed al lavoro all'esterno ex art. 21 della legge n. 354/1975;

**c)** donne di qualsiasi età con almeno due figli di età inferiore ai diciotto anni o prive di un lavoro regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in Regioni ammissibili al finanziamento nell'ambito dei Fondi strutturali comunitari e nelle aree individuate ex art. 2, n. 4, lett. f) del Regolamento Ue n. 651/2014, individuate, annualmente, con decreto del Ministro del Lavoro "concertato" con quello dell'Economia;

**d)** donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione certificati dai centri antiviolenza ex art. 5-bis del D.L. n. 119/2013 (4), da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti Commissioni mediche di verifica (tale limitazione appare fortemente criticabile, atteso che esclude le donne vittime di violenza che lo sfregio permanente – ad es., coltellate nell'addome o invalidità permanente sugli arti – lo hanno ricevuto in altra parte del corpo. Parimenti, tale limitazione esclude chi, pur inserito nei percorsi di protezione, ha subito una forte violenza psicologica). Sarebbe opportuna una modifica finalizzata ad eliminare tale disparità di trattamento;

**e)** giovani ammessi agli incentivi per l'occupazione giovanile ex art. 27, comma 1, del D.L. n. 48/2023 (5) (si tratta degli "under 30" che non lavorano e non studiano (Neet) e che sono registrati nel Programma Operativo Nazionale Iniziativa Occupazione Giovani);

(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95.

(4) Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre

2013, n. 119.

(5) Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85.

*f)* lavoratori con sede di lavoro situata in Regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o, comunque, compreso tra il 75% ed il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;

*g)* ex percettori del Reddito di Cittadinanza decaduti dal beneficio per effetto dell'art. 1, commi da 313 a 318, della legge n. 197/2022 e che non abbiano i requisiti per l'accesso all'Assegno di Inclusione;

Per il **costo riferibile all'incremento occupazionale** l'art. 4, comma 3, del citato D.Lgs. n. 216/2023 ricorda che:

*a)* è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal **conto economico** rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023;

*b)* per i soggetti che in sede di redazione di bilancio non adottano lo schema del conto economico si assumono le corrispondenti **voci di costo del personale**.

L'art. 4, comma 5, del D.Lgs. n. 216/2023 prevede la possibilità di stabilire diversi **coefficienti di maggiorazione** (tra il 21% ed il 30%) tra le varie categorie di **lavoratori meritevoli di maggiore tutela**: molto opportunamente il Decreto attuativo in esame ha attribuito la **stessa percentuale (30%) a tutti**.

Curiosamente, né l'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023 né il D.M. 25 giugno 2024, trattandosi di assunzioni incentivate attraverso la leva fiscale, parlano di rispetto di quanto previsto dai c.d. "**prerequisiti**" alle **assunzioni agevolate**. Si tratta dell'**art. 1, comma 1175**, della **legge n. 296/2006** (regolarità contributiva, rispetto delle norme in materia di lavoro, rispetto del trattamento previsto dagli accordi, anche di secondo livello, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale) e dell'**art. 31 del D.Lgs. n. 150/2015**: ad avviso di chi scrive, essi andrebbero rispettati e sarebbe opportuno che, in via amministrativa, ne fosse richiamata l'osservanza.