

Gruppi di imprese: maggiorazione per incremento occupazionale in cerca di certezze

di **Roberta Pirola, Valerio Lucini**

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi società di capitali

Scopri di più

L'[articolo 4, D.Lgs. 216/2023](#), ha introdotto, per i titolari di **reddito d'impresa** e per gli **esercenti arti e professioni**, un'agevolazione volta a **favorire l'incremento occupazionale**, mediante il riconoscimento di una **maggiorazione del costo del personale deducibile** ai fini Ires, in presenza di nuove **assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato**. L'agevolazione, inizialmente prevista per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2023**, è stata prorogata dalla Legge di Bilancio 2025 anche **per i 3 periodi d'imposta successivi** (rendendola applicabile, così, ai periodi d'imposta 2024, 2025, 2026 e 2027 per i soggetti "solari").

Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono state emanate con il **D.M. 25 giugno 2024** (di seguito il "**Decreto**"), la cui **Relazione illustrativa** contiene chiarimenti ed esempi applicativi. Al fine di poter beneficiare dell'agevolazione, è richiesta la realizzazione delle **2 seguenti condizioni**:

- il numero dei lavoratori dipendenti a **tempo indeterminato** al termine del periodo d'imposta agevolabile deve essere superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente (c.d. "**incremento occupazionale**");
- il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, **inclusi quelli a tempo determinato**, al termine del periodo d'imposta agevolabile deve essere superiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente (c.d. "**incremento occupazionale complessivo**").

Ai sensi della disposizione normativa, si verifica un "**decremento occupazionale complessivo**" in caso di decremento del **numero complessivo** dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta agevolato rispetto al numero dei lavoratori dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente. Verificata la sussistenza delle **suddette condizioni**, l'agevolazione è calcolata **maggiorando del 20% (o del 30%, in ipotesi di assunzione di categorie di lavoratori meritevoli di tutela) il minore tra:**

- **il costo effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione a tempo indeterminato**, come risultante dalla voce b.9 del Conto economico;
- **l'incremento del costo complessivo del personale**, classificabile nella medesima voce rispetto all'esercizio precedente al periodo d'imposta agevolato (in sostanza, il differenziale della voce b.9 del Conto economico).

Le **modalità di determinazione dell'incremento occupazionale**, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, con le relative sterilizzazioni di calcolo, sono disciplinate dall'**articolo 4, Decreto**, mentre le **modalità di determinazione del costo agevolabile**, con le relative sterilizzazioni di calcolo, sono disciplinate dall'articolo 5, Decreto.

Con riferimento ai **gruppi di imprese**, il D.Lgs. 216/2023 dispone che *“l'incremento occupazionale va considerato **al netto delle diminuzioni occupazionali** verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto”*. A tale riguardo, il Decreto stabilisce che le società **appartenenti a un gruppo** e residenti in Italia (c.d. **“gruppo interno”**), al fine di accedere all'agevolazione, devono verificare le suddette condizioni (incremento occupazionale e incremento occupazionale complessivo) non solo individualmente, **ma anche con riferimento al gruppo interno**.

L'**articolo 5, comma 8, Decreto**, stabilisce, altresì, che ogni soggetto appartenente al gruppo interno determina il beneficio **riducendo il costo da assumere** ai fini della maggiorazione di un importo pari al **prodotto** tra:

1. il **minor costo tra quello effettivo** riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del personale; e
2. il **rapporto tra il decremento occupazionale complessivo verificatosi nel gruppo interno e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nei soggetti a cui spetta la maggiorazione del costo**.

Ad **esempio**, se in un gruppo interno, composto da 3 imprese, (i) la società A realizza un **incremento occupazionale di 4**, con un costo agevolabile di 100.000, (ii) la società B realizza un **incremento occupazionale di 2**, con un costo agevolabile di 50.000, mentre (iii) la società C realizza un **decremento occupazionale di 3**, si avrà che le società che possono accedere all'agevolazione sono A e B, ma il costo agevolabile dovrà essere ridotto dalle stesse **società per i 3/6** (dunque per la metà), quale **rapporto fra il decremento occupazionale complessivo di gruppo e l'incremento occupazionale complessivo di gruppo**.

Poste tali premesse, si intende porre l'attenzione su una **questione rilevante** per i gruppi di imprese che, allo stato attuale, **risulta essere ancora incerta**, proprio a seguito dell'esempio riportato nella **Relazione illustrativa** (pag. 13) in merito alle **modalità di calcolo della riduzione del beneficio** in ipotesi di **decrementi occupazionali** riguardanti una o più d'una società inclusa nel gruppo interno.

L'esempio riguarda il gruppo composto dalle seguenti imprese:

- società A, che nell'anno 2024 ha assunto **50 dipendenti** a tempo indeterminato;
- società B, che nell'anno 2024 ha assunto **90 dipendenti** a tempo indeterminato e licenziato 10 dipendenti;
- società C e D, neutrali ai fini del calcolo.

In questo quadro, le condizioni per l'accesso all'agevolazione sono verificate:

1. a livello di **gruppo interno**, essendovi state **140 assunzioni complessive** a fronte di 10 licenziamenti;
2. a livello **individuale**, dalle società A (incremento occupazionale complessivo di 50 unità) e B (incremento occupazionale complessivo di 80 unità).

Non essendosi realizzato un **decremento occupazionale in nessuna delle società** del gruppo, il costo agevolabile per le società A e B **non dovrebbe subire alcuna riduzione**. Piuttosto incomprensibilmente, l'esempio a cui si fa riferimento considera, invece, il licenziamento dei 10 lavoratori effettuato dalla società B **alla stregua di un "decremento occupazionale complessivo"**, e **riduce il costo agevolabile** per A e B di una percentuale **pari al 7,14%** (rapporto fra i 10 lavoratori dipendenti licenziati e i 140 lavoratori neoassunti).

L'impostazione adottata nell'esempio, che potrebbe essere dovuta a un "*incauto*" richiamo ad un precedente esempio (pagina 8 della **Relazione illustrativa**), è tuttavia **fortemente criticabile**. Come visto, l'**articolo 5, comma 8, Decreto**, prevede che la riduzione del costo agevolabile debba essere calcolata sulla base del rapporto fra i "*decrementi occupazionali complessivi*" realizzati dalle altre società del gruppo interno e gli "*incrementi occupazionali complessivi*" realizzati dalle società agevolabili.

La norma richiede, pertanto, che al **numeratore** del suddetto rapporto **vada inserito il "decremento occupazionale complessivo"**, definito dallo stesso Decreto come il saldo originato dal **differenziale fra il numero dei lavoratori a tempo indeterminato e determinato** occupati al termine del periodo agevolato rispetto alla media occupazionale del periodo precedente (**articolo 1, comma 1, lettera l), Decreto**). **Non vi è traccia**, né nella normativa primaria, né nel Decreto, **dell'obbligo di dover prendere in considerazione il numero dei lavoratori per i quali il rapporto di lavoro è venuto meno nell'esercizio, nell'ipotesi in cui nella medesima impresa si realizzi un incremento occupazionale complessivo** (come avviene, appunto, nell'esempio riportato nella Relazione illustrativa per la società B, che **licenzia 10 dipendenti nell'esercizio ma ne assume comunque 90**).

Che non vi sia coerenza fra l'esempio in questione e la normativa di riferimento è altresì evidente anche ragionando in base alla **ratio della disposizione** (volta ad evitare distorsioni all'interno di un gruppo di imprese). La **Relazione illustrativa** specifica, infatti, che le previsioni di legge che dettano particolari condizioni di determinazione del beneficio per i gruppi di imprese rispondono alla logica di contenere le scelte di investimento in capitale umano, che "...

potrebbero essere orientate a concentrare le assunzioni in alcune società del gruppo senza che vi sia un incremento della forza lavoro a livello complessivo". Ne deriva che, se, come avviene nel caso illustrato, la **società B incrementa la forza lavoro complessiva** (pur a fronte di 10 licenziamenti), **non vi è alcuna ragione** affinché le **società del gruppo agevolabili debbano essere penalizzate**; d'altronde, se ragionassimo sotto una prospettiva *stand-alone*, sarebbe fuori di dubbio l'accesso all'agevolazione piena per la società B (ossia senza subire un'ulteriore decurtazione nel beneficio), e tale iniquità **non pare trovare alcuna giustificazione di fondo**.

Tra l'altro, lo stesso meccanismo di calcolo, effettuato in base all'approccio adottato nell'esempio citato, darebbe origine a nuovi dubbi applicativi. Infatti, se le interruzioni dei rapporti di lavoro (sia a tempo indeterminato sia determinato) sono collocate al **numeratore del rapporto**, preso a riferimento per rideterminare l'agevolazione per i gruppi di imprese, anche le **assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo determinato** dovrebbero esservi allocate, riducendone l'impatto, ma ciò non sarebbe in linea con l'impianto normativo.

In conclusione, come sottolineato anche dai primi commentatori, sarebbe stato opportuno porre tempestivo rimedio alla evidenziata **divergenza fra le norme, da una parte, e l'esempio della relazione illustrativa, dall'altro**, così da superare ogni possibile **dubbio interpretativo** e una penalizzazione eccessiva per i gruppi di imprese che, virtuosamente, danno luogo a incrementi occupazionali. La **rilevante incertezza** che si è generata su tale aspetto rende lecito attendersi **l'assenza di effetti pregiudizievoli** per le imprese che hanno adottato la soluzione conforme al dettato normativo (*in primis*, in relazione alle sanzioni).

Né la Legge di Bilancio 2025, né il successivo Decreto Milleproroghe 2025, hanno, infatti, risolto la descritta distonia, e neppure l'Agenzia delle entrate ha dipanato il dubbio in occasione della [circolare n. 1/2025](#) dove, nella sezione rubricata "*determinazione della maggiorazione per il gruppo interno*" (§ 3.2), si è limitata a **richiamare l'esempio della Relazione illustrativa**, nonostante la sua **palese contraddizione con la normativa di riferimento**. Persa l'ennesima occasione per provare a fare chiarezza su tale decisivo aspetto, si auspica, pertanto, in prossimità dell'imminente calcolo delle imposte, che il Legislatore, in via interpretativa o in sede parlamentare, ponga **definitivamente rimedio all'incertezza**.