

Agenzia delle Entrate

**Circolare del 13 febbraio 2006, n. 7//E**

---

OGGETTO: Modifiche all'articolo 11 del D.lgs n. 446 del 15 dicembre 1997 - Deduzione per l'incremento occupazionale

PREMESSA

Con l'articolo 11-ter della legge 14 maggio 2005, n. 80, che ha convertito il decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, recante disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale sono state apportate rilevanti modifiche alle disposizioni in materia di deduzioni dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'incremento della base occupazionale, introdotte con i commi 347 e 348 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005).

Tali ultime disposizioni, introdotte dal legislatore fiscale per ridurre l'incidenza del costo del lavoro sulla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, modificavano l'articolo 11 del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito decreto Irap), inserendo, dopo il comma 4-ter, i commi 4-quater e 4-quinquies.

In particolare, il comma 4-quater, nella formulazione introdotta dall'articolo 1 della legge finanziaria 2005, stabiliva la deducibilità dalla base imponibile IRAP del costo sostenuto per i lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, per un importo non superiore ad euro 20.000, in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, a condizione che le nuove assunzioni costituissero un incremento rispetto al numero dei dipendenti (assunti con il medesimo contratto) mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Il comma 4-quinquies stabiliva, inoltre, che nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità Europea, individuate dalla Carta Italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006, la deduzione, fissata dal comma 4-quater per un importo massimo di 20.000 euro, spettasse in misura doppia.

L'applicazione di tali misure restava comunque subordinata alla loro approvazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea, come peraltro ribadito da questa amministrazione con la circolare n. 13 del 5 aprile 2005.

L'articolo 11-ter della legge 80 del 2005 ha apportato alcune modifiche alle citate disposizioni finalizzate ad amplificarne la portata ed a rendere le stesse più rispondenti ai requisiti stabiliti in sede comunitaria per gli aiuti a favore dell'occupazione.

Tali previsioni, nel confermare che la concreta fruibilità della misura permane condizionata all'approvazione -sia per la parte applicabile con riferimento a tutto il territorio nazionale che per quella spettante nelle sole aree svantaggiate- della Commissione europea [1], introduce alcune rilevanti modifiche al sistema di applicazione dell'agevolazione.

In particolare, rispetto alla previgente formulazione, è prevista:

- una limitazione (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008) della durata dell'agevolazione introdotta dal primo periodo del comma 4-quater, precedentemente riconosciuta a tempo indeterminato nella versione contenuta nell'articolo 1 della Legge Finanziaria 2005;

- la rilevanza, ai fini della sussistenza dell'incremento occupazionale realizzato in ciascun periodo d'imposta agevolabile, della media occupazionale del periodo d'imposta precedente piuttosto che la media occupazionale del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;
- l'introduzione di una disposizione antielusiva volta a stabilire la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui negli esercizi successivi al 2004 il numero di lavoratori risulti inferiore o pari a quelli mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;
- l'aumento fino a cinque e tre volte dell'importo di agevolazione spettante nelle aree ammissibili alla deroga previste dall'articolo 87, paragrafo 3, rispettivamente, lettere a) e c), del Trattato che istituisce le Comunità europee, come individuate dalla Carta Italiana degli aiuti a finalità regionale;
- la subordinazione del riconoscimento della maggiore deduzione spettante per le attività localizzate nelle aree svantaggiate, di cui al comma 4-quinquies dello stesso articolo 11 del decreto Irap, al rispetto dei criteri stabiliti dal Regolamento (CE) n. 2204/2002 del 12 dicembre 2002, "relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione".

## 1 LA NUOVA DEDUZIONE PER L'INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE

L'articolo 11-ter della legge n. 80 del 2005 sostituisce i primi due periodi del comma 4-quater dell'articolo 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come introdotto dall'articolo 1 della legge Finanziaria per il 2005.

Sulla base della nuova formulazione, il comma 4-quater dell'articolo 11 del D. Lgs n. 446 del 1997 stabilisce che "per i soggetti di cui al comma 1, lettere da a) ad e) dell'articolo 3, che incrementano in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente", spetta una deduzione dalla base imponibile Irap, fino all'importo massimo di euro 20.000 per ciascun dipendente assunto, del costo sostenuto per tali lavoratori nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale. Tale deduzione, spettante per il medesimo rapporto di impiego dal periodo d'imposta in cui si verifica l'assunzione fino a quello in corso al 31 dicembre 2008, decade se nei periodi d'imposta successivi all'assunzione il numero complessivo dei lavoratori dipendenti risulta pari o inferiore rispetto al numero dei lavoratori mediamente occupati al 31 dicembre 2004.

### 1.1 Soggetti ammessi

Sono ammessi a fruire dell'agevolazione i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 3 del Decreto Irap, rientrano tra i "soggetti passivi dell'imposta", con l'unica esclusione prevista per i soggetti di cui allo stesso articolo 3, comma 1, lettera e-bis), trattasi, quindi, dei seguenti soggetti:

- le società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) [art. 3, c. 1, lett. a)];
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 del TUIR [art. 3, c. 1, lett. b)];
- le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR, esercenti arti e professioni di cui al comma 1 del medesimo articolo [art. 3, c. 1, lett. c)];
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a 2.582,28 euro e a 7.746,85 euro, esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26

ottobre 1973, n. 633, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6 dello citato articolo 34 [art. 3, c. 1, lett. d)];

- gli enti privati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR nonché le società e gli enti non residenti di cui alla lettera d) dello stesso comma [art. 3, c. 1, lett. e)].

Restano esclusi, come già accennato, i soggetti indicati nella lettera e-bis) dell'articolo 3, comma 1, vale a dire le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale. Tale esclusione, di natura soggettiva, opera sia con riferimento all'attività istituzionale che alle eventuali attività commerciali rese da tali soggetti.

## 1.2 Requisiti per l'attribuzione della deduzione

La spettanza della deduzione dalla base imponibile IRAP dipende, in via preliminare, dalla esistenza di un incremento di base occupazionale.

In particolare, si ricorda che la norma agevolativa dispone la rilevanza degli incrementi di personale derivanti da nuove assunzioni con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che parziale, effettuate in ciascuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio immediatamente successivo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, rispetto alla media del numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale si intende fruire della deduzione.

La deduzione compete a condizione che

- nel primo, secondo e terzo periodo d'imposta immediatamente successivo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, trattasi, rispettivamente, degli esercizi 2005, 2006 e 2007) vengano effettuate nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato;

- alla fine di ciascun periodo d'imposta in cui sono effettuate le nuove assunzioni, risulti incrementato il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto relativo al periodo d'imposta precedente.

Al fine di verificare la sussistenza di un incremento occupazionale, occorre prendere in considerazione la consistenza dei lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato in forza alla fine del periodo d'imposta (al 31 dicembre, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) e confrontarla con il corrispondente valore medio del precedente periodo d'imposta.

La sussistenza di un incremento (quindi di una differenza positiva tra consistenza di fine periodo d'imposta e media del periodo precedente) è, indipendentemente dalla sua misura, condizione necessaria per aver diritto alla deduzione per tutte le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta.

La deduzione potrà essere fruita per i lavoratori neo assunti con contratto a tempo indeterminato sempreché al termine del periodo d'imposta il numero di tali lavoratori neoassunti risulti in eccedenza rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto, per i quali a diverso titolo sia cessato il rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta.

Così, ad esempio, per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che presenta la seguente situazione:

Esempio 1

consistenza al 31/12/2004

= 22

numero dipendenti assunti nel 2005	= 5
consistenza al 31/12/2005	= 27
media periodo precedente (2004)	= 26,3
incremento occupazionale 2005	= 0,7
deduzioni fruibili nel 2005	= 5

Nell'esempio la sussistenza di un incremento (pari a 0,7) consentirà di fruire della deduzione per tutti i lavoratori neoassunti (pari a 5).

La deduzione spetta - come indicato nel primo periodo del comma 4-quater del novellato articolo 11 del decreto Irap, "fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008", anche se l'incremento occupazionale rilevato non sarà mantenuto nei successivi esercizi di vigenza dell'agevolazione.

Così, nell'esempio sopra proposto, se per effetto di successive diminuzioni occupazionali, l'incremento realizzato nel 2005 non fosse mantenuto nei successivi periodi d'imposta (2006, 2007 e 2008), il contribuente in questione potrà comunque fruire, per ciascuno dei predetti periodi d'imposta, della deduzione calcolata, secondo i criteri indicati nel successivo paragrafo 1.3, in relazione a tutti i lavoratori assunti (pari a 5) che nel periodo d'imposta (2005) hanno originato l'agevolazione.

Inoltre, se in un successivo periodo d'imposta, il soggetto beneficiario effettua nuove assunzioni ma, per effetto di riduzioni del personale, non rileva, alla fine del periodo stesso, alcun incremento occupazionale (quindi in caso di incremento nullo o di decremento):

- potrà fruire delle deduzioni relative ai neoassunti del periodo precedente (nel quale è stato rilevato un incremento);

- non potrà fruire della deduzione con riferimento alle nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta in corso (nel quale non è stato rilevato un incremento).

Si veda l'esempio che segue, nel quale si riportano i valori del precedente esempio:

#### Esempio 2

consistenza al 31/12/2005	= 27
deduzioni fruite nel 2005	= 5
consistenza al 31/12/2006	= 25
numero dipendenti cessati nel 2006	= 5
numero dipendenti assunti nel 2006	= 3
media periodo precedente (2005)	= 26,5
incremento occupazionale 2006	= - 1,5
deduzioni fruibili nel 2006	= 5

di cui:

- deduzioni del 2005	= 5
- deduzioni del 2006	= 0

Si precisa che la deduzione per i soggetti assunti ad esempio nel periodo d'imposta 2005 resta confermata a condizione che la cessazione dei rapporti di lavoro avvenuta nel 2006 abbia riguardato rapporti di lavoro diversi da quelli che hanno generato nel 2005 il diritto alla deduzione.

La disposizione in commento stabilisce, infatti, che la deduzione spetta per ciascun nuovo lavoratore

assunto (singolo rapporto d'impiego) ed a condizione che lo stesso rapporto d'impiego non si interrompa. Nel caso di interruzione del singolo rapporto di lavoro la deduzione corrispondente non potrà più essere fruita.

L'incremento della base occupazionale, come stabilito dal terzo periodo del comma 4-quater, inoltre, deve essere 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.

Ai sensi del citato articolo 2359, comma 1, del codice civile si considerano controllate le società:

- nelle quali un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il comma 2 del menzionato art. 2359 stabilisce, inoltre, che, ai fini dell'accertamento della situazione di controllo mediante partecipazione, sono da computare anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta e che non si computano, invece, i voti spettanti per conto terzi.

Sono considerate collegate, invece, le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole; tale influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Poiché la disposizione recata dal comma 4-quater fa riferimento anche alle società facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, occorre tenere conto anche delle diminuzioni occupazionali avvenute, ad esempio, in società controllate dalla stessa società che, a sua volta, controlla l'impresa che intende beneficiare della deduzione in argomento.

Inoltre, per i soggetti di cui alla lettera e) dell'articolo 3, cioè gli enti privati residenti e le società e gli enti non residenti, assumono rilevanza, sia per l'attribuzione della deduzione che per il calcolo della base occupazionali, solo i dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale e destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

In particolare, per gli enti privati si considera, ai fini dell'individuazione della base occupazionale e della quantificazione del costo deducibile, il solo personale riferibile all'attività commerciale; qualora i lavoratori siano impiegati sia nell'attività istituzionale che nell'attività commerciale, la deduzione, determinata secondo i criteri precisati nel successivo paragrafo, sarà portata in diminuzione della base imponibile in misura corrispondente al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2, del decreto Irap (rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi indicati nelle disposizioni dell'articolo 5 del decreto Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Si precisa, infine, che le nuove assunzioni assumono rilevanza per l'attribuzione della deduzione solo se effettuate nel predetto triennio 2005-2007;

non rilevano, in nessun caso, le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta 2008. Per tale periodo d'imposta potrà esclusivamente essere portata in deduzione dalla base imponibile IRAP solo la deduzione correlata ai rapporti di impiego instaurati nei tre periodi d'imposta precedenti.

### 1.3 Determinazione della deduzione spettante

La norma agevolativa prevede che la deduzione dalla base imponibile IRAP è pari al costo sostenuto nell'anno per i nuovi dipendenti assunti (di seguito "costo effettivo del personale neoassunto") per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto (di seguito "importo

massimo"), e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile" (di seguito "incremento del costo del personale").

La deduzione, quindi, sarà data dal minore valore tra:

1) il minore dei seguenti importi

- costo effettivo del personale neoassunto sostenuto relativo ai dipendenti assunti nel periodo d'imposta e per il quale s'intende fruire della deduzione;

- valore massimo di 20.000 euro ragguagliato ad anno;

2) l'incremento del costo del personale risultante dal bilancio di esercizio (per i titolari di reddito d'impresa non obbligati alla presentazione del bilancio e per gli esercenti arti e professioni dovranno usarsi criteri di determinazione del costo analoghi a quelli indicati nelle disposizioni dell'articolo 2425 del codice civile).

Si precisa che l'importo "annuale" massimo della deduzione, pari a 20.000 euro, deve essere ragguagliato all'effettivo periodo di lavoro prestato nell'anno nell'ipotesi in cui sia riferito a dipendenti per i quali il rapporto di lavoro si sia instaurato nel corso del periodo d'imposta. Diversamente per i dipendenti in forza per tutto il periodo d'imposta (1° gennaio se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare) rileverà ai fini del calcolo della deduzione spettante l'intera somma di 20.000 euro: è questo il caso dei dipendenti assunti all'inizio nel primo periodo d'imposta agevolabile (anno 2005, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), per i quali, come già precisato, la deduzione è fruibile nel periodo d'imposta di assunzione e per tutti i successivi periodi agevolati, salvo che non sia interrotto il rapporto di lavoro ovvero sia intervenuta la decadenza dal beneficio.

Inoltre occorre rilevare che mentre i primi due parametri devono essere valutati singolarmente per ogni nuova assunzione a tempo indeterminato che è stata effettuata, il terzo parametro (incremento complessivo del costo del lavoro) costituisce, invece, il limite massimo complessivo che può essere portato in deduzione nel periodo d'imposta in considerazione di tutte le nuove assunzioni effettuate.

Pertanto per ogni nuova assunzione il datore di lavoro che intende beneficiare della deduzione deve procedere, in via preliminare, al confronto tra il costo sostenuto per il nuovo assunto e l'importo di 20.000 euro (ipotizzando che l'assunzione sia stata effettuata all'inizio del periodo d'imposta) e successivamente deve confrontare il minore importo risultante con l'incremento complessivo del costo del lavoro.

### Esempio 3

Assunzione il 1° gennaio 2006 di due nuovi dipendenti A e B per i quali è stato sostenuto nel corso del periodo d'imposta un costo rispettivamente di 10.000 euro e di 25.000 euro. L'incremento complessivo del costo del lavoro nel periodo d'imposta considerato è stato di euro 25.000.

### Determinazione della deduzione spettante

Dipendente	Costo complessivo	Limite massimo di deduzione	Deduzione teorica spettante
A	10.000	20.000	10.000
B	25.000	20.000	20.000
Totale	35.000	40.000	30.000

L'importo totale pari ad euro 30.000 è superiore all'incremento complessivo del costo del lavoro pari ad euro 25.000. L'importo di deduzione spettante per ciascuno dei due lavoratori deve essere quindi proporzionalmente ridotto al fine di rientrare nel limite complessivo di euro 25.000.

Per il soggetto A la deduzione effettiva sarà quindi determinata sulla base della seguente proporzione:

Deduzione teorica complessiva: deduzione teorica lavoratore A = incremento complessivo: X

$$30.000: 10000 = 25.000: X$$

Pertanto

deduzione effettiva spettante per il lavoratore

$$A = \frac{25.000 * 10.000}{30.000} = 8.333$$

Analogamente

deduzione effettiva spettante per il lavoratore

$$B = \frac{25.000 * 20.000}{30.000} = 16.666$$

Gli importi così determinati pari ad euro 8.333 per il lavoratore A ed euro 16.666 per il lavoratore B possono essere portati in deduzione nella determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione relativa al periodo d'imposta 2006, anno in cui si sono realizzate le due nuove assunzioni, e successivamente nei periodi d'imposta 2007 e 2008, sempreché non vengano interrotti i rapporti di impiego che hanno dato diritto all'agevolazione né si verifichi la decadenza dall'agevolazione.

Qualora ad esempio, il 31 dicembre del 2007 si interrompa il rapporto di impiego con il lavoratore A, anche per cause non dipendenti dal datore di lavoro, non sarà possibile fruire per il periodo d'imposta 2007 e per il periodo d'imposta successivo della deduzione riferibile a tale lavoratore pari ad euro 8.333.

L'esempio sopra riportato risulta applicabile nell'ipotesi in cui l'assunzione del lavoratore agevolabile sia stata effettuata all'inizio del periodo d'imposta.

Diversamente, qualora il lavoratore sia stato assunto nel corso del periodo d'imposta, ai fini del calcolo della deduzione spettante, il datore di lavoro deve procedere in via preliminare al ragguglio del limite massimo di deduzione, pari ad euro 20.000, al periodo di lavoro prestato nell'anno dal nuovo assunto e determinato in base al contratto di lavoro, e successivamente, deve confrontare tale importo massimo con il costo effettivo sostenuto nel periodo d'imposta in relazione al nuovo lavoratore.

Il minore tra i due importi, sommato eventualmente con le altre deduzioni teoriche spettanti in relazione ad altre nuove assunzioni, deve essere confrontato con l'incremento complessivo del costo del lavoro realizzato nel periodo d'imposta.

#### Esempio 4

Assunzione il 1° giugno 2006 di due nuovi dipendenti A e B per i quali è stato sostenuto nel corso del periodo d'imposta un costo rispettivamente di 9.000 euro e di 12.000 euro. L'incremento complessivo del costo del lavoro nel periodo d'imposta considerato è stato di euro 25.000.

Determinazione della deduzione spettante

Dipendente	Costo complessivo	Limite massimo di deduzione rapportato al	Deduzione teorica spettante
------------	-------------------	---	-----------------------------

		periodo di lavoro	
A	9.000	10.000	9.000
B	12.000	10.000	10.000
Totale	21.000	20.000	19.000

L'importo totale pari ad euro 19.000 è inferiore all'incremento complessivo del costo del lavoro di euro 25.000 e pertanto i predetti importi pari ad euro 9.000 per il lavoratore A ed euro 10.000 per il lavoratore B possono essere portati integralmente in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'Irap nel periodo d'imposta 2006.

Considerato che gli importi di deduzione così calcolati corrispondono ad un periodo di lavoro di sei mesi, per i periodi d'imposta successivi a quello di assunzione, (in cui il rapporto di lavoro con i predetti lavoratori viene intrattenuto per l'intero periodo d'imposta) si potrà raggugliare la predetta deduzione ai 12 mesi di lavoro prestato nel periodo d'imposta successivo.

Ad esempio per il lavoratore A, il datore di lavoro potrà fruire nel periodo d'imposta 2007 e nel periodo d'imposta 2008 della deduzione in misura pari ad euro 18.000 mentre per il lavoratore B la deduzione sarà pari ad euro 20.000.

In nessun caso, la deduzione spettante in relazione a ciascun lavoratore potrà superare l'importo massimo annuo di euro 20.000.

Sulla base della formulazione adottata dalla norma, inoltre, come già precisato, la spettanza dell'agevolazione in ciascun periodo di imposta deve essere verificata in considerazione del singolo rapporto di impiego che ha dato origine all'attribuzione del diritto alla deduzione; qualora, pertanto si interrompa il rapporto di impiego con tale nuovo lavoratore, il datore di lavoro non potrà più beneficiare della deduzione corrispondente al singolo rapporto di lavoro venuto meno a partire dal periodo d'imposta in cui si è verificata la risoluzione del rapporto stesso.

Nell'ipotesi in cui il nuovo lavoratore venga assunto e licenziato nel corso del medesimo periodo d'imposta, in relazione allo stesso non spetterà alcuna agevolazione.

Si precisa, infine, che in caso di licenziamento del nuovo dipendente assunto si perde il diritto all'agevolazione per tutto il periodo d'imposta in cui si è verificata la risoluzione del rapporto, indipendentemente dalla data di cessazione del rapporto stesso.

#### 1.4 Determinazione delle medie

La determinazione dell'incremento occupazionale è effettuata, come già detto, confrontando la consistenza dei lavoratori occupati alla fine del periodo d'imposta con la media dei lavoratori dipendenti occupati nel precedente periodo d'imposta.

Pertanto, il contribuente che, avendo effettuato nuove assunzioni nel periodo d'imposta, intende fruire della deduzione in esame, dovrà calcolare il numero dei lavoratori dipendenti "mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente"; il calcolo di tale valore medio (ovviamente riferito al periodo d'imposta precedente) andrà effettuato in ciascuno dei tre periodi d'imposta in cui sono state effettuate nuove assunzioni, al fine di verificare, confrontandolo con la consistenza occupazionale di fine periodo, se sussiste l'incremento occupazionale necessario per acquisire il diritto ad operare la deduzione dalla base imponibile IRAP.

Si precisa al riguardo che in assenza di nuove assunzioni nel periodo d'imposta, non avranno comunque rilievo ai fini dell'acquisizione del diritto ad operare la deduzione eventuali differenze positive tra il numero dei lavoratori al termine del periodo d'imposta e la media dei lavoratori del periodo d'imposta precedente.

Per il calcolo della media dei lavoratori occupati deve essere utilizzata la media aritmetica.

Nel calcolo della media devono essere computati tutti i lavoratori con contratto a tempo indeterminato; i lavoratori a tempo parziale dovranno essere considerati esclusivamente nel calcolo della media in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno; ad esempio nell'ipotesi in cui un lavoratore abbia un contratto di lavoro part-time al 50% dovrà essere considerato ai fini del calcolo della media occupazionale del periodo d'imposta precedente come 0,5 unità lavorativa.

Dovrà, altresì, tenersi conto, per il periodo di effettiva permanenza, dei lavoratori assunti nel periodo d'imposta e licenziati entro la fine del periodo stesso, i quali, come già detto, non rilevano ai fini dell'attribuzione dell'agevolazione.

### 1.5 Mantenimento del livello occupazionale raggiunto

Come già precisato, la deduzione spetta, per il medesimo rapporto d'impiego, a partire dal periodo in cui si verifica l'assunzione fino a quello in corso al 31 dicembre 2008, ad eccezione dei casi in cui si verifica la

- risoluzione del rapporto di lavoro, anche per causa non dipendente dalla volontà del datore di lavoro;
- decadenza, secondo quanto previsto dalla disposizione contenuta nel secondo periodo del comma 4-quater del novellato articolo 11 del decreto Irap.

L'ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro, indicata nella precedente lettera a), opera limitatamente al singolo rapporto di lavoro che viene meno: verificatosi tale evento, il soggetto beneficiario perde, a decorrere dal periodo d'imposta in cui è risolto il contratto, il diritto a fruire della deduzione con esclusivo riferimento al lavoratore il cui rapporto è cessato, ma continuerà a beneficiare della deduzione con riferimento alle altre nuove assunzioni per le quali è sorto il diritto.

Come già precisato al paragrafo 1.3, concernente la determinazione della deduzione spettante, qualora il rapporto di impiego si interrompa anche l'ultimo giorno del periodo d'imposta, ed anche se per cause non dipendenti dal datore di lavoro, non sarà possibile fruire per tale periodo d'imposta e per quelli successivi della deduzione riferibile a tale lavoratore e calcolata nel periodo d'imposta di assunzione.

Con riferimento all'ipotesi di decadenza, indicata alla precedente lettera b), il secondo periodo del comma 4-quater, come modificato dall'articolo 11-ter della legge 80 del 2005, prevede che il soggetto decade dal beneficio qualora, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, sia a tempo indeterminato che a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta, risulti pari o inferiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Al verificarsi della causa di decadenza, il datore di lavoro perde quindi il diritto di usufruire dell'agevolazione con riferimento a tutti i lavoratori che nei precedenti periodi d'imposta avevano attribuito il diritto alla stessa.

Si precisa che anche nel computo del numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 i lavoratori a tempo parziale dovranno essere considerati in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno; eventuali lavoratori stagionali concorreranno, invece, alla formazione del numero complessivo dei lavoratori mediamente occupati in misura proporzionale al periodo di lavoro prestato nel periodo d'imposta.

In altri termini, affinché l'agevolazione, che spetta per ciascun periodo d'imposta a partire da quello di assunzione e fino a quello in corso al 31 dicembre 2008, possa essere mantenuta, il numero complessivo dei dipendenti, deve essere sempre superiore al livello occupazionale di riferimento, fissato nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

In sintesi, la decadenza dall'agevolazione in commento, i cui presupposti devono essere verificati alla fine di

ciascun periodo d'imposta, si verifica qualora la differenza tra il livello occupazionale alla fine di ciascun anno (2005-2006-2007) ed il livello occupazionale di riferimento risulti pari a zero ovvero negativa.

La decadenza opera per tutti i lavoratori agevolati ma non pregiudica l'agevolazione, in futuro, per i successivi neoassunti (se ne sussistono i requisiti). Così, ad esempio, se nell'anno 2006 si verificasse la causa di decadenza (numero complessivo uguale o inferiore alla media di riferimento), a decorrere dal periodo d'imposta di decadenza (anno 2006) non sarà più fruibile la deduzione concessa con riferimento ai lavoratori neoassunti nei periodi d'imposta precedenti.

Resta salva, come già sottolineato, la possibilità di fruire della deduzione per le nuove assunzioni effettuate:

- nei successivi periodi d'imposta agevolati (nell'esempio, 2007)

- nell'anno stesso di decadenza (nell'esempio, 2006). Potrebbe accadere, infatti, che, nel periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza per i lavoratori assunti nei precedenti periodi agevolati (nell'esempio, 2005), maturi, al contempo, il diritto alla deduzione sulle assunzioni di dipendenti effettuate nel periodo d'imposta stesso.

Si precisa che tale ultima ipotesi potrebbe verificarsi per effetto delle differenti grandezze prese a base di calcolo ai fini della spettanza dell'agevolazione (livelli occupazionali, medi ed effettivi, relativi esclusivamente a lavoratori con contratto a tempo indeterminato), rispetto a quelle rilevanti ai fini della decadenza (livelli occupazionali, medi ed effettivi, complessivi relativi sia a lavoratori con contratto a tempo indeterminato che determinato).

## 1.6 Decorrenza

Per espressa previsione normativa [2] le disposizioni introdotte con la lettera d), comma 347, dell'articolo 1 della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (legge Finanziaria per il 2005) trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in cui interviene l'approvazione da parte della Commissione Europea.

Con decisione C (2005) 4675 del 7 dicembre 2005, la Commissione Europea ha stabilito che la deduzione "base" disposta dal comma 4-quater dell'articolo 11 del D. Lgs. n. 446 del 1997 "non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE".

In applicazione della disposizione prevista dalla citata legge n. 311 del 2004 pertanto, la deduzione in esame può essere operata, sempreché ricorrano i previsti requisiti, con riferimento a tutte le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 7 dicembre 2005.

## 2. DEDUZIONE SPETTANTE NELLE AREE AMMISSIBILI ALLA DEROGA PREVISTA DALL'ARTICOLO 87, PARAGRAFO 3, LETTERA A) E C).

Il comma 4-quinquies dell'articolo 11, come riformulato dall'articolo 11-ter della legge 80 del 2005, introduce una ulteriore deduzione rispetto a quella di cui al comma 4-quater spettante nelle aree territoriali individuate dalla Commissione Europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea, individuate dalla Carta Italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 e da quella che verrà approvata per il successivo periodo.

Sulla base della nuova formulazione della norma, la deduzione calcolata con i criteri sopra esposti per l'intero territorio nazionale è:

- quintuplicata nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a);

- triplicata nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c).

L'applicazione di tale maggiore deduzione è subordinata, per espressa previsione normativa, al rispetto del Regolamento Ce n. 2204/2002 del 12 dicembre 2002 relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato Ce agli aiuti a favore dell'occupazione.

Solo in presenza dei requisiti ivi stabiliti, il contribuente potrà fruire della maggiore deduzione spettante per le aree territoriali ammesse alle deroghe.

Diversamente, qualora non risultino verificati i predetti requisiti, il contribuente potrà comunque beneficiare della deduzione "base", disposta dal comma 4-quater dell'articolo 11 del decreto Irap, per l'intero territorio nazionale.

L'ampliamento della deduzione spettante secondo la disposizione in commento opera solo con riferimento ai datori di lavoro che effettuano nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato negli ambiti territoriali sopraindividuati.

Al fine di stabilire la presenza del predetto requisito territoriale, si precisa che danno diritto all'agevolazione i dipendenti assunti presso gli uffici, gli stabilimenti e le basi fisse ubicati negli ambiti territoriali di cui alle deroghe del citato articolo 87 del Trattato e che, a tal fine, non rileva in alcun modo la circostanza che la sede legale o la residenza dei predetti soggetti sia ubicata altrove.

## 2.1 Calcolo della deduzione spettante

Anche nelle aree ammesse alla deroga come individuate dalla Carta Italiana degli aiuti a finalità regionale, come si è avuto modo di chiarire spetta la deduzione cd. "base" disposta dal comma 4-quater.

Il contribuente dovrà pertanto, in via preliminare procedere al calcolo di tale deduzione secondo i criteri in precedenza indicati e cioè nel limite del minore tra i seguenti importi:

- il costo del lavoro effettivamente sostenuto per il nuovo dipendente;
- l'incremento complessivo del costo del personale, classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile;
- l'importo di euro 20.000 per ciascun nuovo dipendente assunto.

L'importo così determinato potrà essere portato in deduzione dal contribuente in sede di determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'Irap.

Inoltre, se la nuova assunzione di personale a tempo indeterminato è stata effettuata negli ambiti territoriali sopraindividuati e se risultano rispettati i criteri dettati dal regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione del 12 dicembre 2002 relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione, il contribuente potrà procedere al calcolo della maggiore deduzione spettante determinato moltiplicando per cinque o per tre l'importo della deduzione "base".

### Esempio 5

Costo sostenuto per il dipendente neoassunto	Incremento complessivo del costo del lavoro	Deduzione massima spettante	Deduzione complessiva spettante su tutto il territorio nazionale	Deduzione complessiva spettante nelle aree ammissibili alla deroga di cui al dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c).
10.000	17.000	20.000	10.000	30.000

Si precisa che l'importo di euro 30.000, ancorché superiore al costo effettivo sostenuto per il nuovo lavoratore assunto nonché all'incremento complessivo del costo del lavoro, potrà comunque essere portato in deduzione dalla base imponibile Irap sempreché, come più volte ricordato, risultino rispettati i requisiti comunitari.

## 2.2 Condizioni di applicabilità dell'ampliamento della deduzione nelle aree svantaggiate

L'ampliamento della deduzione di cui al comma in esame per le aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) e c) del Trattato, è subordinata, come più volte ricordato, al "rispetto del regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 12 dicembre 2002" in materia di aiuti di Stato all'occupazione.

La previsione in esame costituisce, infatti una misura volta a favorire la creazione di posti di lavoro in specifiche aree territoriali, la cui applicazione deve soddisfare le condizioni recate dal predetto regolamento.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 87 del Trattato, in materia di "aiuti concessi dagli Stati" stabilisce in via di principio, al paragrafo 1, che "sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

Lo stesso articolo 87, dopo avere definito al paragrafo 2 le specifiche categorie di aiuto comunque compatibili con il mercato comune, individua al successivo paragrafo 3 talune fattispecie di aiuti suscettibili di compatibilità con il mercato comune tra le quali, per ciò che rileva ai fini della disposizione in esame, quelle di cui alle lettere a) e c).

Può configurarsi una situazione di compatibilità nel caso di

1. aiuti destinati allo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di disoccupazione (articolo 87, paragrafo 3, lettera a);
2. aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse (articolo 87, paragrafo 3, lettera c).

## 2.3 Regioni ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato della Comunità europea.

Con decisione del 13 marzo 2000 (in Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee serie C 175 del 24 giugno 2000) la Commissione europea ha approvato, con riferimento alla Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006, l'elenco delle regioni italiane ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato, in quanto ricomprese nel livello II della NUTS (Nomenclatura delle unità territoriali per la statistica), nonché i relativi massimali di intensità degli aiuti.

Premesso che la misura dell'agevolazione dovrà adattarsi automaticamente alle eventuali modifiche dell'intensità dell'aiuto e del massimale globale di copertura della Carta degli aiuti a finalità regionale, si fornisce l'elenco delle misure attualmente in vigore:

- Calabria: 50% ESN;
- Basilicata: 35% ESN;
- Campania: 35% ESN;
- Puglia: 35% ESN;

- Sardegna: 35% ESN;
- Sicilia: 35% ESN.

Tutti i massimali di intensità sopra indicati sono maggiorati di 15 punti percentuali lordi per le piccole e medie imprese come definite nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese.

Tenendo presente che il totale risulta dalla somma delle due percentuali sopra citate, è pertanto possibile identificare con immediatezza il limite di fruibilità del credito di imposta, in base alla localizzazione dell'investimento ed alla dimensione dell'impresa, secondo la seguente tabella indicativa:

Tabella n. 1

Regioni ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato che istituisce la Comunità europea

REGIONE	PMI	Altre imprese
CALABRIA	65	50
CAMPANIA	50	35
BASILICATA	50	35
PUGLIA	50	35
SICILIA	50	35
SARDEGNA	50	35

Tali misure costituiscono il limite di fruibilità dell'agevolazione in esame.

Nel caso in cui i posti di lavoro sono creati nella produzione, trasformazione o commercializzazione di prodotti di cui all'Allegato 1 del Trattato in aree considerate svantaggiate ai sensi del Regolamento CE n. 1257/1999 si applicano i massimali maggiorati o se del caso i massimali più elevati previsti da detto Regolamento.

Per espressa previsione dell'articolo 4, paragrafo 3, del Regolamento n. 2204/2002, la maggiorazione rispetto al massimale per gli aiuti regionali si applica solo a condizione che i posti di lavoro vengano mantenuti all'interno della regione ammissibile agli aiuti.

2.4 Aree territoriali ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità europea.

Con decisione del 20 settembre 2000, la Commissione europea ha, inoltre approvato la parte della Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 che riguarda le aree ammissibili alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato.

Per quanto qui rileva, si rammenta sinteticamente che tale decisione ha riconosciuto, con riferimento ai massimali di intensità di aiuto consentito, una percentuale dell'8% ESN per le zone proposte ad eccezione di quelle relative alle aree ammissibili delle regioni Abruzzo e Molise cui è applicabile una percentuale del 20% ESN. Detti massimali sono maggiorati di 10 punti percentuali lordi per le piccole imprese e di 6 punti percentuali lordi per le medie imprese come definite nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese, salvo che nelle zone dell'Abruzzo dove il massimale del 20% ESN è maggiorato di 10 punti percentuali lordi anche per le medie imprese e salvo che nelle zone del Molise dove il massimale del 20% ESN è maggiorato, ai sensi della decisione della Commissione dell'8 settembre 2004 (C 2004- 3344 fin.cor.) di 10

punti percentuali lordi per le piccole e medie imprese.

Nel caso in cui i posti di lavoro sono creati nella produzione, trasformazione o commercializzazione di prodotti di cui all'allegato 1 del trattato in aree considerate svantaggiate ai sensi del Regolamento CE n. 1257/1999 si applicano i massimali maggiorati o se del caso i massimali più elevati previsti da detto Regolamento.

Anche in tali aree, la maggiorazione rispetto al massimale per gli aiuti regionali si applica solo a condizione che i posti di lavoro siano creati e vengano mantenuti all'interno della regione ammissibile agli aiuti.

L'elenco complessivo delle aree ammesse con la predetta decisione comunitaria del 20 settembre 2000 alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato risulta composto da:

i) allegato A, contenente l'elenco dei Sistemi locali del lavoro (SLL) ammessi totalmente (allegato 1 alla presente circolare);

ii) allegato B, contenente l'elenco dei SLL ammessi parzialmente (allegato 2 alla presente circolare).

In considerazione della decisione (2004) 3344 dell'8 settembre 2004 della Commissione Europea con la quale è stata revisionata la parte della Carta italiana degli aiuti a finalità regionali per il periodo 2000-2006 che riguarda le regioni ammissibili alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato, ai fini dell'individuazione delle aree della Regione Molise ammesse alla deroga occorre fare riferimento all'elenco contenuto

iii) allegato II della decisione n. C (2004) 3344 fin.cor. comprendente gli SLL ammessi sia integralmente che parzialmente della Regione Molise (allegato 3 della presente circolare).

Tenendo presente quanto già chiarito in ordine al necessario adattamento dell'agevolazione ad eventuali modifiche di intensità e copertura della Carta degli aiuti a finalità regionale, si riporta qui di seguito una tabella indicativa delle aree territoriali interessate e delle relative intensità di aiuto ammesse.

Si fa presente che l'agevolazione spetta nella misura indicata nella seguente Tabella solo se la nuova assunzione viene effettuata nelle aree territoriali individuate nei tre allegati precedentemente citati.

Tabella 2

Aree territoriali ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità europea

AREE IN DEROGA	DIMENSIONE IMPRESA	% TOTALE
MOLISE	PMI	30
MOLISE	Altre imprese	20
ABRUZZO	PMI	30
ABRUZZO	Altre imprese	20
CENTRO NORD	PI - piccole imprese	18
CENTRO NORD	MI - medie imprese	14
CENTRO NORD	Altre imprese	8

## 2.5 Calcolo del limite massimo di agevolazione fruibile

Il comma 4 dell'articolo 4 del citato regolamento stabilisce che "i massimali di cui ai precedenti paragrafi 2 e

3 si applicano ad un'intensità di aiuto calcolata in percentuale dei costi salariali connessi ai posti di lavoro creati per un periodo di due anni..".

Ai fini del calcolo di tale massimale, pertanto, il contribuente dovrà

- determinare gli effettivi costi salariali sostenuti per il nuovo dipendente assunto per un periodo di due anni;
- moltiplicare tale importo per le percentuali di intensità sopraindicate determinate in funzione dell'area territoriale nella quale avviene la nuova assunzione.

L'importo risultante costituirà l'ammontare massimo di agevolazione, in termini di risparmio di imposta, fruibile dal contribuente.

Nell'ipotesi in cui il contribuente, sulla base dei calcoli sopraspecificati raggiunga i predetti massimali, riferiti all'intero periodo agevolato (periodi d'imposta 2005-2008) non potrà più effettuare alcuna deduzione dalla base imponibile Irap in relazione alla maggiore deduzione disposta dal comma 4- quinquies.

#### Esempio 6

Ipotesi:

Assunzione di un lavoratore in Puglia con retribuzione annua di euro 22.000

Costo salariale annuo [3]	22.000
Costo salariale riferito ad un periodo di due anni	44.000
Intensità di aiuto attualmente in vigore in Puglia:	35%;
Massimale di intensità spettante (44.000*35%)	15.400

Tale importo costituisce la misura massima dell'aiuto fruibile

Deduzione Irap spettante ai sensi dell'articolo 11, comma 4-quinquies D. Lgs. N. 446/97:

Deduzione "base" ad es. 17.000

Deduzione massima spettante in Puglia  $17.000 * 5 = 85.000$  (di cui solo 68.000 (85.000-17.000) costituisce aiuto di stato in quanto nuova assunzione effettuata nell'area territoriale di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato della Comunità europea.

Deduzione 68.000 nel 2005	$*4,25^* = 2.890$
Deduzione 68.000 nel 2006	$*4,25^* = 2.890$
Deduzione 68.000 nel 2007	$*4,25^* = 2.890$
Deduzione 68.000 nel 2008	$*4,25^* = 2.890$
Totale imposta risparmiata	$= 11.560$

L'agevolazione fruita è inferiore al massimale di aiuto previsto dalla comunità economica (11.560 15.400) e pertanto il contribuente potrà annualmente portare integralmente in deduzione l'importo di Euro 68.000.

#### Esempio 7

Ipotesi:

Assunzione di un lavoratore nelle zone territoriali in cui la percentuale di intensità è pari all'8% con retribuzione annua di euro 22.000

Costo salariale annuo	22.000
Costo salariale riferito ad un periodo di due anni	44.000
Intensità di aiuto:	8%;
Massimale di intensità spettante (44.000*8%)	3.520

Tale importo costituisce la misura massima dell'aiuto fruibile.

Deduzione Irap spettante ai sensi dell'articolo 11, comma 4-quinquies D. Lgs. n. 446/97:

Deduzione "base" ad es. 18.000

Deduzione massima spettante  $18.000 * 3 = 54.000$  (di cui solo 36.000 (54.000-18.000) costituisce aiuto di stato in quanto nuova assunzione effettuata nell'area territoriale di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato della Comunità europea.

Deduzione 36.000 nel 2005	*4,25* = 1.530
Deduzione 36.000 nel 2006	*4,25* = 1.530
Deduzione 36.000 nel 2007	*4,25* = 1.530
Deduzione 36.000 nel 2008	*4,25* = 1.530
Totale imposta risparmiata	= 6.120

L'agevolazione fruita è superiore al massimale di aiuto previsto dalla Comunità Economica (6.120 - 3.520) e pertanto il contribuente potrà portare in deduzione gli importi sopraindicati fino ad ottenere un risparmio di imposta afferente solo alla maggiore deduzione di euro 36.000 annuo (54.000 deduzione complessiva - 18.000 deduzione base) di euro 3.520.

Si precisa che la maggiore deduzione nelle aree territoriali ammesse alla deroga spetta solo alle seguenti condizioni:

a) i posti di lavoro creati devono rappresentare un incremento netto del numero di dipendenti sia dello stabilimento che dell'impresa interessati, rispetto alla consistenza occupazionale media realizzata nei dodici mesi precedenti;

Al fine di valutare la spettanza dell'agevolazione, la nuova assunzione effettuata dovrà, pertanto, costituire un incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato sia rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto nello stabilimento presso il quale il nuovo lavoratore è impiegato che rispetto al numero dei lavoratori complessivamente impiegati nell'impresa. Eventuali diminuzioni del numero degli occupati anche se verificatesi in strutture produttive dell'impresa ubicate fuori dalle aree territoriali assistite potranno pertanto far perdere il diritto alla deduzione nonostante risulti incrementato il numero dei lavoratori impiegati nello stabilimento situato nell'area assistita.

La consistenza occupazionale media deve essere determinata facendo riferimento al numero delle unità di lavoro annuo (ULA).

b) i posti di lavoro creati devono essere conservati all'interno della medesima regione o zona assistita per un periodo minimo di tre anni per le grandi imprese o di due anni nel caso delle piccole e medie imprese;

Solo in tale ipotesi, il datore di lavoro potrà fruire dell'ulteriore agevolazione prevista dal comma 4-quinquies dell'articolo 11 del decreto Irap. Diversamente qualora il lavoratore inizialmente impiegato in una struttura produttiva ubicata nelle aree territoriali assistite venga successivamente trasferito ad altra struttura produttiva ubicata fuori dai predetti territori prima dei tre anni per le grandi imprese o di due anni per le PMI, si potrà beneficiare in relazione alla nuova assunzione effettuata esclusivamente della deduzione base prevista dal comma 4- quater dell'articolo 11 in commento.

In proposito si osserva ulteriormente che anche nell'ipotesi in cui un lavoratore, inizialmente impiegato presso uno stabilimento localizzato al di fuori delle aree territoriali assistite, venga successivamente destinato ad una struttura produttiva ubicata in tali territori, non si acquisirà comunque il diritto a fruire dell'ulteriore agevolazione disposta dalla norma in commento. In relazione a tale nuova assunzione, ricorrendone i requisiti, il datore di lavoro manterrà esclusivamente il diritto a fruire dell'agevolazione nella misura "base".

c) i lavoratori assunti per coprire i nuovi posti di lavoro creati non devono aver mai lavorato prima o devono aver perso o essere in procinto di perdere l'impiego precedente.

Sarà cura degli uffici della Agenzia delle entrate verificare, nell'ambito della ordinaria attività di accertamento, che i contribuenti abbiano rispettato tutte le condizioni imposte dal Regolamento n. 2204/2002 della Commissione e di recuperare con sanzioni ed interessi l'imposta corrispondente alle deduzioni indebitamente fruite. I controlli, oltre che sugli aspetti documentali si incentreranno altresì sulla effettività del costo sostenuto in relazione alle assunzioni agevolate.

## 2.6 Cumulabilità

La maggiore deduzione prevista dal comma 4-quinquies non è cumulabile con altri aiuti di Stato a finalità regionale o con altri aiuti a diversa finalità, di origine locale, regionale, nazionale o comunitaria, relativi agli stessi costi ammissibili e/o con combinazioni di aiuti all'investimento e aiuti regionali sotto forma di aiuti all'occupazione legati all'investimento in relazione agli stessi costi ammissibili.

Non è cumulabile con altri contributi a fondo perduto, in conto capitale o in conto interessi, eventualmente percepiti dall'impresa per le nuove assunzioni effettuate alle quali è riferibile la deduzione in questione, né può essere combinato con altri interventi di tipo pubblico in relazione alle medesime nuove assunzioni. L'agevolazione in esame non è inoltre cumulabile con nessun altro aiuto di Stato concesso ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato CE, concesso sotto forma di credito d'imposta spettante al datore di lavoro in relazione agli stessi costi salariali sostenuti per le nuove assunzioni effettuate.

L'ulteriore agevolazione in esame, per espressa previsione comunitaria, non può inoltre essere "combinato con altri interventi di tipo pubblico in relazione alle medesime nuove assunzioni".

Sono, invece, fruibili gli aiuti che soddisfano i criteri della regola cd. de minimis, di importo così poco elevato da non avere un impatto sensibile sugli scambi e sulla concorrenza fra Stati membri, per i quali non vi è obbligo di previa notifica alla Commissione europea.

Sono inoltre fruibili, perché diverse dagli aiuti di Stato, le misure fiscali di carattere generale, cioè quelle misure che si rivolgono, su base paritaria, a tutte le imprese che operano sul territorio nazionale, in quanto non si considerano aiuti di Stato.

Tali sono, ad esempio:

- 1) le misure di pura tecnica fiscale (ad esempio, fissazione di aliquote);
- 2) le misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione perseguono un obiettivo di politica economica generale.

L'eventuale cumulo illegittimo sarà sanzionato con il recupero dell'aiuto fruito e con l'irrogazione delle sanzioni previste dai D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472. L'agevolazione, pur essendo automaticamente fruibile, sarà comunque oggetto di controllo fiscale, volto anche a riscontrare -in particolare -il rispetto delle condizioni di non cumulabilità.

La fruizione di tale agevolazione, che avviene tramite il meccanismo della deduzione della base imponibile Irap, sarà, infatti, controllata attraverso le informazioni acquisite in sede di dichiarazione dei redditi al fine di assicurare il rispetto delle condizioni dettate dall'articolo 8 del Regolamento Comunitario n. 2204/02 relativo

agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione.

## 2.7 Decorrenza

Come ricordato al paragrafo 1.6, le disposizioni introdotte con la lettera d), comma 347, dell'articolo 1 della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (legge Finanziaria per il 2005) trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in cui interviene l'approvazione da parte della Commissione Europea.

Con riferimento alla ulteriore deduzione disposta dal comma 4-quinquies dell'articolo 11 del D. Lgs. N.446 del 1997, la Commissione Europea, con decisione C (2005) 4675 del 7 dicembre 2005, nel definire la maggiore deduzione un aiuto di Stato ha altresì stabilito che tale misura "soddisfa tutte le condizioni previste dal regolamento n. 2204/02 relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione ed ha quindi deciso di considerare la misura compatibile con il trattato Ce".

Solo con l'approvazione da parte della Commissione Europea, la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 4-quinquies che introduce l'ulteriore deduzione per le nuove assunzioni effettuate nelle aree ammesse alla deroga può ritenersi efficace nel nostro ordinamento.

Si precisa pertanto, che con riguardo al primo periodo d'imposta di applicazione l'ulteriore agevolazione può essere fruita solo con riferimento alle nuove assunzioni effettuate successivamente alla data di approvazione del regime agevolativo da parte della Commissione (7 dicembre 2005), risultanti da contratti di lavoro stipulati successivamente a tale data.

---

[1] L'approvazione della misura in esame è intervenuta con la decisione della Commissione Europea C (2005) 4675 del 7 dicembre 2005

[2] Vedi articolo 1, comma 347 della legge n. 311 del 2004.

[3] Si noti che per il calcolo del massimale si assume il solo costo salariale effettivamente sostenuto per il nuovo posto di lavoro creato anche se tale importo è superiore a 20.000 euro o all'incremento complessivo del costo del lavoro.