



**Roma, 12 luglio 2006**

***OGGETTO: Modifiche all'articolo 11 del D.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 -  
Deduzioni dalla base imponibile Irap per incrementi  
occupazionali – Risposte a quesiti***

## INDICE

<b>Premessa .....</b>	<b>4</b>
<b>1. SOGGETTI AMMESSI .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Imprese costituite nel corso nel 2004, o successivamente al 31/12/2004 .....</b>	<b>4</b>
<b>2. REQUISITI PER L'ATTRIBUZIONE DELLA DEDUZIONE .....</b>	<b>6</b>
<b>2.1 Trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato .....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 Neo-assunzioni che configurano mere sostituzioni di dipendenti.....</b>	<b>7</b>
<b>2.3 Neo-assunto in aspettativa non retribuita al 31 dicembre .....</b>	<b>8</b>
<b>2.4 Determinazione dell'incremento occupazionale in presenza di lavoratori part-time.....</b>	<b>9</b>
<b>3.1 Costo del lavoro relativo a dipendenti il cui costo è già ammesso in deduzione.....</b>	<b>9</b>
<b>3.2 Deducibilità dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.....</b>	<b>11</b>
<b>3.3 Accantonamenti per trattamento di fine rapporto .....</b>	<b>12</b>
<b>3.4 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di assunzione in corso d'anno.....</b>	<b>12</b>
<b>3.5 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi .....</b>	<b>13</b>
<b>3.6 Determinazione dell'incremento del costo del lavoro.....</b>	<b>13</b>
<b>3.7 Determinazione dell'agevolazione per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale .....</b>	<b>14</b>
<b>3.8 Cumulabilità dell'agevolazione base.....</b>	<b>15</b>
<b>4. DEDUZIONE SPETTANTE NELLE AREE AMMISSIBILI ALLA DEROGA PREVISTA DALL'ARTICOLO 87, PARAGRAFO 3, LETTERA A) E C).....</b>	<b>18</b>
<b>4.1 Spettanza dell'agevolazione nel settore dei trasporti .....</b>	<b>18</b>

**4.2 Criterio di applicazione dei limiti di utilizzo nelle aree ammesse alla  
deroga ..... 19**

## **Premessa**

Sono pervenuti alla scrivente numerosi quesiti riguardanti l'applicazione delle deduzioni dalla base imponibile Irap spettanti ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale, ai sensi del comma 4-*quater* dell'art. 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni (*decreto Irap*).

Il comma 4-*quater*, si ricorda, è stato inserito nell'art. 11 del *decreto Irap* dall'art. 1, comma 347, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005) e successivamente modificato dall'art. 11-*ter* del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005 n. 80.

Sull'applicazione delle medesime disposizioni la scrivente ha già fornito istruzioni nella circolare n. 7/E del 13 febbraio 2006.

Con riferimento ai quesiti ora proposti si forniscono le seguenti risposte.

## **1. SOGGETTI AMMESSI**

### **1.1 Imprese costituite nel corso nel 2004 o successivamente al 31/12/2004**

*D. In relazione alle imprese sorte successivamente al 31/12/2004 si chiede conferma del fatto che anche a tali soggetti spetti l'agevolazione in parola. In caso affermativo, la media occupazionale relativa al periodo d'imposta 2004 in cui non risultavano dipendenti assunti, da considerare sia per verificare gli incrementi occupazionali relativi all'anno 2005 che per l'applicazione della clausola di decadenza, è pari a zero?*

*Nel caso di imprese "nate" nel corso del 2004 e che abbiano assunto dipendenti nel medesimo periodo d'imposta si chiede se per verificare la consistenza media degli stessi sia corretto operare tenendo conto al denominatore dei giorni lavorativi (secondo i Ccnl come previsto dalla circolare n. 57 del 2001) compresi fra la data di costituzione dell'impresa e la fine del periodo d'imposta.*

***Al numeratore, invece, andrà indicata la sommatoria dei giorni lavorativi, secondo i Ccnl, intercorrenti fra la data di assunzione dei lavoratori e la fine del periodo d'imposta.***

R. Il comma 4-*quater* dell'articolo 11 del *decreto Irap* afferma che “*Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita*”.

Sulla base di tale disposizione si precisa, quindi, che rilevano, ai fini dell'attribuzione della deduzione, le assunzioni effettuate da imprese costituite nel corso dei periodi di imposta agevolati (2005-2007), sempre che, come precisato dalla norma, l'incremento occupazionale non derivi dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente già esistenti.

Qualora ad esempio l'impresa neo-costituita abbia acquistato o affittato un'altra azienda, rilevandone anche il personale, detto personale non concretizza un incremento della base occupazionale. Ancorché la citata disposizione si riferisca espressamente alle “imprese di nuova costituzione” deve ritenersi che tale condizione debba risultare soddisfatta anche con riferimento alle imprese già esistenti al 31 dicembre 2004, atteso che la *ratio* della norma è quella di agevolare gli effettivi incrementi occupazionali.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche con riferimento ad altre operazioni societarie quali ad esempio fusioni o conferimenti che determinino un accrescimento della base occupazionale.

Nella diversa ipotesi in cui la società neo-costituita non derivi dall'assorbimento di attività di imprese giuridicamente preesistenti, tutte le nuove assunzioni a

tempo indeterminato effettuate potranno attribuire il diritto alla deduzione in quanto tutte le assunzioni realizzeranno un incremento della base occupazionale rispetto al periodo d'imposta precedente.

Nel periodo d'imposta successivo a quello di costituzione, occorre, inoltre, determinare il numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente al fine di valutare la sussistenza di eventuali ulteriori incrementi occupazionali.

A tal fine, occorre procedere al rapporto tra:

- la sommatoria della consistenza giornaliera dei lavoratori, calcolata per ciascun lavoratore sulla base dei giorni di calendario intercorrenti fra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta;
- il numero dei giorni di calendario compresi fra la data di costituzione dell'impresa e la fine del periodo d'imposta.

## **2. REQUISITI PER L'ATTRIBUZIONE DELLA DEDUZIONE**

### **2.1 Trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato**

*D. Si chiede di conoscere se l'assunzione a tempo indeterminato di un apprendista, al termine del periodo di apprendistato, rientri fra le neo-assunzioni potenzialmente agevolabili. Le medesime conclusioni dovrebbero valere tutte le volte che avviene la "trasformazione" di un contratto a tempo determinato in un contratto a tempo indeterminato.*

R. La trasformazione di un contratto a tempo determinato e di apprendistato in un contratto a tempo indeterminato realizza una nuova assunzione a tempo indeterminato potenzialmente idonea ad attribuire la deduzione per la nuova assunzione. In tale ipotesi, tuttavia, ai fini del calcolo della effettiva deduzione spettante, dovrà essere conteggiato solo il costo sostenuto in relazione al rapporto di lavoro a tempo indeterminato ed il limite massimo di deduzione spettante pari

ad euro 20.000 dovrà essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno in cui il rapporto di lavoro è stato intrattenuto a tempo indeterminato.

## 2.2 Neo-assunzioni che configurano mere sostituzioni di dipendenti

*D. Potrebbe verificarsi il caso in cui, nel medesimo periodo d'imposta, si siano verificate cessazioni di rapporti di lavoro e assunzioni che però di fatto rappresentano mere sostituzioni di dipendenti. Sulla base di quanto indicato nella C.M. 13.02.2006, n. 7/E, subito prima dell'esempio 1, si ritiene che in tali situazioni le neo-assunzioni rilevanti ai fini dell'agevolazione dovrebbero essere considerate al netto delle cessazioni intervenute nel corso dell'anno?*

*Ad esempio:*

Periodo agevolabile	2006
Consistenza dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato al 31/12/2005:	30
Dipendenti con contratto a tempo indeterminato cessati nel 2006:	10
Dipendenti con contratto a tempo indeterminato assunti nel 2006 e ancora in forza al 31/12/2006:	12
Consistenza dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato al 31/12/2006	32
Dipendenti con contratto a tempo indeterminato mediamente impiegati nel 2005	31

*Se così fosse, nell'esempio proposto l'agevolazione dovrebbe essere riconosciuta in relazione a soli due dipendenti.*

*A tal riguardo, però, non sono chiare le modalità per individuare i due dipendenti (tra i dodici neo-assunti) per i quali spetta la deduzione.*

R. L'agevolazione in esame spetta ai datori di lavoro che realizzano un incremento effettivo del numero dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato.

Sulla base di tale principio con la circolare n. 7/E del 2006 è stato chiarito che la deduzione può essere fruita solo con riferimento al numero dei lavoratori neo-assunti con contratto a tempo indeterminato che, al termine del periodo d'imposta, risultino 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.

L'incremento effettivo del numero dei lavoratori neo-assunti è stato realizzato nell'esempio proposto solo con riferimento a due (12-10) dei lavoratori neo-assunti in quanto solo due lavoratori a tempo indeterminato risultano in eccedenza rispetto al numero dei lavoratori per i quali a diverso titolo è cessato il rapporto di lavoro e pertanto la deduzione potrà essere fruita solo in relazione a due nuove assunzioni.

In sede di determinazione della deduzione spettante, il contribuente potrà discrezionalmente scegliere in relazione a quale dei dipendenti neo-assunti operare la deduzione.

La scelta effettuata nell'anno di assunzione del dipendente dovrà, tuttavia, essere mantenuta anche negli anni successivi.

### **2.3 Neo-assunto in aspettativa non retribuita al 31 dicembre**

***D. Si chiede di conoscere se l'agevolazione spetti anche in relazione ai neo-assunti che alla fine del periodo d'imposta sono in aspettativa non retribuita con riferimento ai compensi riconosciuti nell'anno.***

R. La deduzione spetta anche con riferimento ai lavoratori a tempo indeterminato che al termine del periodo d'imposta risultano in aspettativa non retribuita. Ovviamente la deduzione spetta solo in relazione ai costi effettivamente sostenuti nel periodo d'imposta per il lavoratore neo-assunto.

## **2.4 Determinazione dell'incremento occupazionale in presenza di lavoratori part-time.**

*D. Ai fini della verifica dell'esistenza di un incremento occupazionale (condizione necessaria per fruire della deduzione) i neo-assunti con contratto di lavoro part-time devono essere considerati per intero o proporzionalmente al tempo di lavoro?*

R. Ai fini della verifica dell'esistenza dell'incremento occupazionale, la disposizione contenuta nel comma 4-*quater* dell'articolo 11 del *decreto Irap* impone il raffronto tra il numero dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta rispetto al numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. Al termine del periodo d'imposta, quindi, deve essere conteggiata l'effettiva consistenza dei lavoratori, prescindendo da eventuali riduzioni dell'orario di lavoro fissate nei contratti individuali.

Tali lavoratori devono inoltre essere conteggiati per intero anche ai fini del calcolo dell'importo di deduzione spettante.

Nel calcolo della media dei lavoratori occupati nel periodo d'imposta precedente, come chiarito con la circolare n. 7/E del 2006, nonché per il calcolo della media dei lavoratori occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, ai fini della verifica della decadenza, invece, i lavoratori a tempo parziale devono 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.

## **3. DETERMINAZIONE DELLA DEDUZIONE SPETTANTE**

### **3.1 Costo del lavoro relativo a dipendenti il cui costo è già ammesso in deduzione**

*D. Nella determinazione della base imponibile IRAP, l'articolo 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. N. 446/97 prevede la deducibilità dei costi relativi ai*

*lavoratori disabili e, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e) del decreto Irap, dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.*

*In relazione alle tipologie di dipendenti sopra elencate, se relative ad assunzioni a tempo indeterminato, si pongono le seguenti problematiche:*

- 1. rilevanza dell'assunzione di un neo-assunto, appartenente ad una delle citate categorie, ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale (sia per quanto concerne la consistenza a fine anno dei dipendenti occupati che la determinazione delle medie degli occupati)*
- 2. spettanza della deduzione del relativo costo del lavoro sempre nel rispetto degli ulteriori limiti previsti (20.000 euro e incremento del costo complessivo del personale);*
- 3. concorso del costo dei medesimi soggetti al calcolo del costo complessivo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile;*
- 4. inclusione degli stessi dipendenti nella verifica della decadenza dall'agevolazione.*

R. In relazione al punto 1 si fa presente che i principi per il calcolo della consistenza dei dipendenti al termine del periodo d'imposta, per il calcolo della media degli occupati, per la determinazione del costo complessivo del personale e della decadenza dall'agevolazione esposti nella circolare n. 7/E del 2006 restano validi anche nell'ipotesi in cui i nuovi dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato siano addetti alla ricerca o allo sviluppo o siano diversamente abili.

I predetti lavoratori devono, pertanto, al pari degli altri essere conteggiati nel computo delle predette grandezze.

In merito al punto 2 riguardante la spettanza della deduzione per l'incremento dell'occupazione, si ritiene che, in linea di principio, il datore di lavoro può

beneficiare sia della deduzione “*base*” prevista dal comma 4-*quater* che della deduzione prevista dalla lettera a) dell’articolo 11 del *decreto Irap*.

Si precisa, tuttavia, che l’ammontare della deduzione operata dalla base imponibile Irap in relazione a tali lavoratori non può in nessun caso eccedere il costo sostenuto per il nuovo lavoratore. Pertanto nell’ipotesi in cui il costo sostenuto, ad esempio, per un dipendente addetto alla ricerca e sviluppo, sia già stato dedotto dalla base imponibile Irap ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera a), del *decreto Irap* non sarà possibile beneficiare anche della deduzione spettante per l’incremento dell’occupazione.

Qualora il datore di lavoro abbia scelto di fruire della deduzione per l’incremento dell’occupazione e non abbia potuto beneficiarne per l’intero costo sostenuto per il dipendente (perché, ad esempio, superiore al limite di 20.000 euro), la parte eccedente del costo sostenuto per il dipendente disabile o addetto alla ricerca e sviluppo può essere portata in deduzione ai sensi della lettera a) del medesimo articolo 11.

L’ulteriore agevolazione spettante nelle c.d. “aree ammissibili alle deroghe” ai sensi del comma 4-*quinquies* dell’art. 11 non può, invece, in nessun caso essere cumulata con la deduzione spettante per i lavoratori disabili o per i lavoratori addetti alla ricerca e sviluppo, in quanto la decisione della Commissione Europea del 7 dicembre 2005, con la quale è stata dichiarata la compatibilità dell’agevolazione spettante nelle “aree ammissibili”, ha, altresì, precisato che tale agevolazione non può essere combinata “*con altri interventi di tipo pubblico in relazione alle medesime nuove assunzioni*”.

### **3.2 Deducibilità dei contributi per l’assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.**

***D. Si chiede di conoscere se nel parametro costituito dal costo effettivo del personale si debbano computare anche elementi di costo, quali l’assicurazione Inail, già deducibili in base alla disposizione contenuta nella lettera a) dell’articolo 11.***

R. Analogamente a quanto precisato con la risposta fornita al punto 3.1, le deduzioni previste nella lettera a), comma 1, dell'articolo 11 possono essere cumulate con la deduzione per l'incremento occupazionale disposta dal comma 4-*quater*.

Tuttavia, l'ammontare della deduzione operata dalla base imponibile Irap non può in nessun caso eccedere il costo sostenuto per il nuovo lavoratore. Pertanto nell'ipotesi in cui il costo sostenuto per l'assicurazione Inail sia già stato dedotto dalla base imponibile Irap ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a) del *decreto Irap*, ai fini dell'agevolazione in esame tale importo non potrà più essere conteggiato nel parametro costituito dal costo sostenuto per il dipendente.

### **3.3 Accantonamenti per trattamento di fine rapporto**

*D. Si chiede di conoscere se nel parametro costituito dal costo effettivo del personale neo-assunto debbano essere conteggiati anche gli accantonamenti per il trattamento di fine rapporto.*

R. Nel parametro costituito dal costo complessivo per il nuovo dipendente assunto devono essere conteggiati anche i relativi accantonamenti per il trattamento di fine rapporto maturato nell'esercizio.

### **3.4 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di assunzione in corso d'anno**

*D. Nel determinare la deduzione spettante, la circolare n. 7/E del 2006 precisa che nel caso in cui il dipendente venga assunto in corso d'anno il limite di 20.000 euro entro cui è possibile fruire dell'agevolazione va raggiunto ad anno.*

*Si chiede di conoscere come deve essere effettuato questo riproporzionamento.*

*In pratica si chiede conferma se è corretto operare:*

- *tenendo conto dei giorni di calendario intercorrenti fra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta,*
- *ovvero, aderendo a quanto precisato nella circolare n. 57/E del 2001 in relazione alla determinazione della media aritmetica da utilizzare per il calcolo dei dipendenti, occorra far riferimento al numero di giorni lavorativi compresi nel periodo di riferimento secondo il Ccnl.*

R. Per i lavoratori assunti in corso d'anno devono essere computati i giorni di calendario compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro nell'anno.

### **3.5 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi**

*D. In caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore ai 12 mesi, l'importo di 20.000 euro deve essere rapportato alla durata del periodo d'imposta (per esempio, in caso di periodo d'imposta di 18 mesi, per un neoassunto all'inizio del periodo il valore massimo deducibile è 30.000 euro anziché 20.000)?*

R. In caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi, l'importo di 20.000 euro fissato come limite "annuale" di deduzione fruibile deve essere rapportato all'effettiva durata del periodo d'imposta. Pertanto, nel caso di periodo d'imposta di durata superiore ai 12 mesi, il limite di deduzione pari ad euro 20.000 deve essere elevato in misura proporzionale; mentre in caso di periodo d'imposta di durata inferiore all'anno il medesimo limite dovrà essere proporzionalmente ridotto.

### **3.6 Determinazione dell'incremento del costo del lavoro**

*D. Quali elementi di costo devono essere considerati al fine di determinare il parametro costituito dall'incremento complessivo del costo per il personale*

*classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera b), numeri 9) e 14) del codice civile?*

*Ad esempio, devono essere inclusi nel costo del lavoro le spese relative ad apprendisti e disabili (già deducibili in base ad altra disposizione ) o le spese sostenute in relazione a rapporti di lavoro diverso da quello di lavoro dipendente (lavoratori a progetto) ?*

R. Ai fini dell'individuazione degli elementi di costo da prendere in considerazione per determinare l'incremento complessivo del costo per il personale, la disposizione in commento rinvia alle disposizioni dettate dal codice civile. Sulla base di tale rinvio normativo nonché dei corretti principi contabili devono essere, quindi, considerati esclusivamente i costi riferibili al personale dipendente, incluso il lavoro interinale. I costi relativi ai lavoratori dipendenti devono essere comunque considerati per la determinazione dell'incremento del costo complessivo ancorché riferiti ad eventuali lavoratori dipendenti addetti alla ricerca e allo sviluppo o disabili o assunti con contratti di apprendistato. La circostanza che i costi relativi a tali soggetti possano essere portati in deduzione ai sensi della lettera a), comma 1, dell'articolo 11 del *decreto Irap* assume rilevanza, invece, nella determinazione del parametro costituito dal costo effettivo del dipendente neo-assunto (come chiarito nella risposta al quesito 3.1). Restano esclusi, invece, i costi relativi a rapporti di lavoro diversi da quello dipendente, quali ad esempio i costi sostenuti per i lavoratori a progetto.

### **3.7 Determinazione dell'agevolazione per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale**

*D. Sul finire del paragrafo 1.2 della circolare n. 7/E del 2006 è stato precisato che nei confronti degli enti di cui alla lettera e) dell'articolo 3 del decreto Irap (si tratta degli enti non commerciali) l'agevolazione spetta solamente con riferimento alle nuove assunzioni di dipendenti impiegati nell'attività commerciale. Subito dopo viene esplicitato il caso del nuovo dipendente*

*occupato in modo promiscuo nell'attività istituzionale e in quella commerciale, indicando di riproporzionare la deduzione spettante sulla base del rapporto tra ricavi dell'attività commerciale e il totale dei ricavi e proventi.*

*Sulla base di quanto sopra indicato si evince che la deduzione spetta solamente con riferimento al costo del nuovo assunto riferibile alla sola attività commerciale, lasciando, quindi, libere tutte le altre variabili.*

*In altre parole si chiede di confermare che sia per la verifica della condizione dell'incremento dei lavoratori dipendenti rispetto all'anno precedente sia per la verifica della clausola di decadenza dal beneficio, non occorre applicare il calcolo proporzionale sopra indicato per separare i dipendenti impiegati nell'attività commerciale da quelli impiegati nell'attività istituzionale.*

R. Nel calcolo dell'incremento del numero dei lavoratori nonché nella verifica della clausola di decadenza, i lavoratori impiegati promiscuamente nell'attività commerciale e nell'attività istituzionale devono essere conteggiati per intero e non sulla base del rapporto tra ricavi dell'attività commerciale e il totale dei ricavi e proventi. Ovviamente, i lavoratori impiegati esclusivamente nell'attività istituzionale non dovranno, invece, essere conteggiati nemmeno ai fini del calcolo dell'incremento della base occupazionale e della verifica della decadenza dall'agevolazione.

### **3.8 Cumulabilità dell'agevolazione base**

*D. Sulla base di quanto indicato nella circolare ministeriale n. 7/E del 2006, l'agevolazione non è cumulabile con le altre agevolazioni solamente con riferimento agli incrementi di maggiorazione applicabile nelle aree svantaggiate. Si chiede, pertanto, se l'agevolazione base risulta comunque cumulabile con altre agevolazioni (es: credito d'imposta previsto dall'articolo 7 della legge n. 388/2000 e sgravi contributivi relativi alla mobilità).*

R. La deduzione base costituisce una misura di carattere generale ed è, pertanto, compatibile con eventuali altre agevolazioni riconosciute a diverso titolo sui medesimi costi. Il contribuente che intende fruire di altre agevolazioni accordate sui medesimi costi deve, pertanto valutare se nelle norme che regolamentano la concessione di tali ultime agevolazioni non sia stato eventualmente previsto il divieto di cumulo.

Per quanto concerne la determinazione dell'importo di deduzione spettante il contribuente deve procedere al calcolo secondo i criteri ordinari 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.

Per quanto concerne il parametro costituito dal costo del lavoro sostenuto per il dipendente si precisa che lo stesso deve essere considerato al lordo di eventuali contributi ricevuti.

Occorre considerare, infatti, che l'articolo 11 del *decreto Irap*, al terzo comma, dispone la concorrenza alla formazione della base imponibile IRAP dei "contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione."

In tema di contributi imponibili ai fini IRAP si ricorda, peraltro, che l'articolo 5, comma 3, della legge n. 289 del 2002 contiene una norma di interpretazione autentica della disposizione prevista nell'articolo 11, comma 3, del *decreto Irap*, al fine di chiarire che "i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione" ... "anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che

*l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre".*

Eventuali contributi percepiti dal datore di lavoro erogati specificamente in relazione ai nuovi dipendenti assunti, concretizzando un componente correlato a costi ammessi in deduzione nella determinazione del valore della produzione, devono, pertanto, concorrere alla formazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'IRAP.

Tali componenti assumono quindi autonoma rilevanza nella determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione e non devono influenzare il parametro costituito dal costo sostenuto per il dipendente neo-assunto, ancorché una quota di tale costo sia stato finanziato con i contributi ricevuti.

Ad analoghe conclusioni, si perviene anche nell'ipotesi in cui il contributo percepito sugli stessi costi ammissibili sia escluso dalla formazione della base imponibile IRAP per espressa previsione normativa. In tal caso, infatti, il trattamento fiscale agevolato di detti contributi è stato disposto dal legislatore fiscale e la sua fruizione deve essere comunque garantita anche evitando che i contributi percepiti vadano ad influenzare l'importo di deduzione spettante per l'incremento occupazionale.

A titolo esemplificativo, si precisa che la deduzione IRAP può essere cumulata anche con il credito d'imposta previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000 n. 388, sia per la misura base che per l'ulteriore agevolazione disposta dal comma 10 del predetto articolo e rientrante nel campo di applicazione della regola cd. *de minimis*.

Tale credito d'imposta che, per espressa previsione normativa non concorre alla formazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap, qualora fruito in relazione alle nuove assunzioni per le quali si intende beneficiare della deduzione IRAP, non deve essere, per le motivazioni sopraesposte, portato a decremento dell'importo del costo complessivo sostenuto per il dipendente, in sede di determinazione della deduzione spettante.

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

##### **4.1 Spettanza dell'agevolazione nel settore dei trasporti**

*D. Il regolamento CE 2204/2002, al punto 10, prevede espressamente che in considerazione delle “particolari caratteristiche della concorrenza in quel settore (trasporti), non è opportuno esentare gli aiuti a favore della creazione di posti di lavoro”. Si chiede, pertanto, di conoscere se la maggiorazione della deduzione per le aree svantaggiate può essere attribuita alle imprese operanti in tale settore.*

R. L'ulteriore deduzione spettante per le imprese che operano nelle aree ammesse alle deroghe spetta nei limiti ed alle condizioni indicate nel regolamento CEE n. 2204 del 2002. Qualora la nuova assunzione effettuata da un datore di lavoro che opera nel settore dell'autotrasporto soddisfi “*tutte le condizioni previste dal regolamento n. 2204/02*” come ribadito dalla Commissione Europea, l'agevolazione risulterà applicabile anche in relazione a tale nuova assunzione. La previsione comunitaria stabilisce, infatti, che in considerazione delle particolari caratteristiche della concorrenza nel settore dei trasporti non è opportuno esentare dalla notifica alla Commissione Europea gli aiuti a favore dell'occupazione. Le norme nazionali che introducono aiuti diretti a tale settore restano quindi comunque soggetti all'obbligo di notificazione alla Commissione Europea, ancorché soddisfino tutte le condizioni previste dal regolamento citato in materia di aiuti di Stato all'occupazione ed anche se nella norma nazionale vi sia un diretto rinvio al medesimo regolamento.

Tenuto conto che le disposizioni che hanno introdotto le deduzioni per l'incremento dell'occupazione sono state notificate comunque alla Commissione Europea per l'approvazione, deve ritenersi che l'obbligo di notifica imposto dal regolamento citato in particolare per il settore dei trasporti sia stato assolto e

pertanto l'ulteriore agevolazione in discorso deve ritenersi operativa anche con riferimento alle aziende operanti in tale settore.

#### **4.2 Criterio di applicazione dei limiti di utilizzo nelle aree ammesse alla deroga**

*D. Nella circolare n. 7/E del 13 febbraio 2006, § 2.5, esempio 7 si è ipotizzato il caso in cui l'agevolazione spettante risulti superiore ai limiti di utilizzo previsti dalle decisioni della Commissione europea.*

*Al fine di assicurare il rispetto dei limiti di utilizzo si precisa che il "contribuente potrà portare in deduzione gli importi indicati fino ad ottenere un risparmio d'imposta afferente solo alla maggiore deduzione" non superiore all'importo corrispondente alla intensità di aiuto massima fissata dalla Commissione europea.*

*Si chiede di confermare se sulla base dell'affermazione sopra indicata, con riferimento all'esempio richiamato sia legittimo il seguente comportamento:*

*Ulteriore deduzione 36.000 nel 2005 \* 4,25 = 1.530*

*Ulteriore deduzione 36.000 nel 2006 \* 4,25 = 1.530*

*Ulteriore deduzione 10.823 nel 2007 \* 4,25 = 460*

*Si ricorda che nell'esempio il limite di utilizzo è di euro 3.520.*

R. L'esempio cui si fa riferimento nel quesito è il seguente:

Assunzione di un lavoratore nelle zone territoriali in cui la percentuale di intensità di aiuto è pari all'8 per cento 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*, del decreto Irap su una deduzione base pari, ad esempio, a 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.

Anno	Ulteriore deduzione	Aliquota	Imposta risparmiata
2005	36.000	* 4,25	1.530
2006	36.000	* 4,25	1.530
2007	36.000	* 4,25	1.530
2008	36.000	* 4,25	1.530
Totale			6.120

Nella richiamata circolare viene precisato che l'agevolazione astrattamente fruibile è superiore al massimale di aiuto previsto dalla Comunità Economica pari ad euro 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.

Nell'ipotesi in cui l'aliquota applicabile sia pari ad euro 4,25 per cento, pertanto, il contribuente potrà portare integralmente in deduzione l'importo di euro 36.000 il primo anno, di euro 36.000 il secondo anno mentre per il terzo anno, avendo già raggiunto il massimale di intensità spettante, l'importo deducibile sarà pari solo ad euro 10.823 (pari ad risparmio di imposta di euro 460,00) .

Si concorda, pertanto, con la soluzione prospettata nel quesito.