

IRAP – Deduzione per incrementi occupazionali – Chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate

28 Febbraio 2006

Ai fini dell'IRAP, la deduzione per l'incremento occupazionale (art.11, comma 4-*quater* del D.Lgs. 446/1997) non va effettuata solo nel periodo d'imposta dell'assunzione, ma anche nei successivi fino al 2008, a meno che non vi sia la cessazione del rapporto di lavoro del singolo lavoratore per il quale la stessa viene riconosciuta.

Questa una delle precisazioni fornite dall' Agenzia delle Entrate, con la [Circolare n.7/E del 13 febbraio 2006](#), sul sistema delle deduzioni IRAP legate alle neoassunzioni, introdotte dalla finanziaria 2005 (art.1, commi 347-348, legge 30 dicembre 2004, n.311) ed attualmente disciplinate dall'art.11, commi 4-*quater* e 4-*quinqies*, del D.Lgs. 446/1997, alla luce delle modifiche apportate dall'art.11-*ter* della legge 80/2005 (legge di conversione del D.L. 35/2005).

Come noto, il comma 4-*quater* dell'art.11 del D.Lgs. 446/1997, attualmente vigente, prevede, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la deducibilità, dalla base imponibile IRAP, di un importo massimo pari a 20.000 euro per ciascun neoassunto con contratto a tempo indeterminato, che comporti un incremento occupazionale in ciascuno dei 3 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, rispetto alla media dei lavoratori occupati con medesimo contratto nel periodo d'imposta precedente, 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.

Così aveva già precisato l' Agenzia delle Entrate, con Circolare n.13/E del 5 aprile 2005 ([cfr. Finanziaria 2005-Deduzioni IRAP-Chiarimenti ministeriali del 6 aprile 2005](#)), che, fornendo alcuni primi chiarimenti sul tema, rilevava, tra l'altro, che l'importo effettivo della deduzione spettante al contribuente non doveva superare il minor importo tra l'incremento complessivo del costo del personale, come determinato ai fini civilistici, e il costo del lavoro effettivamente sostenuto per il nuovo dipendente per il quale veniva riconosciuto il beneficio.

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.

Con la recente Circolare n.7/E/2006, l'Amministrazione finanziaria ora precisa:

Ù in tema di **requisiti per l'attribuzione della deduzione**:

1. la **deduzione spetta** a condizione che:
 - (a) **nel primo, secondo e terzo periodo d'imposta** immediatamente successivi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 (se coincidenti con l'anno solare, trattasi, rispettivamente, 2005, 2006 e 2007), vengano **effettuate nuove assunzioni** con contratto di lavoro **a tempo indeterminato**,
 - (b) **alla fine di ciascun periodo** d'imposta interessato, risulti **incrementato il numero dei lavoratori tempo indeterminato** rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto, relativo al periodo d'imposta precedente;
2. se **in un periodo d'imposta successivo** (rispetto al primo periodo d'imposta nel quale è riconosciuta la deduzione) il datore di lavoro effettua nuove assunzioni ma, per effetto di riduzioni del personale, **non rileva alcun incremento occupazionale** (quindi, in caso di incremento nullo o di decremento), questi potrà **fruire delle deduzioni relative ai neoassunti del periodo precedente** (nel quale è stato rilevato un incremento) ma **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);
3. la **deduzione spetta per ciascun nuovo lavoratore assunto** (singolo rapporto d'impiego) ed **a condizione che lo stesso rapporto d'impiego non si interrompa**. Diversamente, nel caso di interruzione del singolo rapporto di lavoro, la deduzione corrispondente non potrà più essere fruita.

L'Amministrazione finanziaria precisa anche che l'agevolazione spetta a partire dal periodo d'imposta 2005 e per i due periodi d'imposta successivi (quindi, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, fino al 31 dicembre 2007), non rilevano, in nessun caso, le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta 2008, per il quale potrà esclusivamente essere portata in deduzione dalla base imponibile IRAP solo la deduzione correlata ai rapporti di impiego instaurati nei 3 periodi d'imposta precedenti;

Ù per quanto riguarda la **determinazione della deduzione spettante**:

1. l'**importo "annuale" massimo della deduzione**, pari a 20.000 euro, deve essere **ragguagliato all'effettivo periodo di lavoro prestato** dal neoassunto **nel corso dell'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, mentre rileverà interamente per i dipendenti in forza per tutto il periodo d'imposta;
2. nel calcolo della deduzione, il **costo effettivo del personale neoassunto** e l'importo "annuale" **massimo della deduzione** (20.000 euro) devono essere **valutati per ogni singola assunzione**, mentre il limite massimo complessivo che può essere portato in deduzione nel periodo d'imposta considerato è pari all'incremento complessivo del costo del personale (classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B, numeri 9 e 14, del codice civile).

In sintesi, la deduzione effettiva spettante per ciascun neoassunto risulta così determinata:

Deduzione teorica spettante per ciascun lavoratore	Minore fra: Û costo effettivo del neoassunto Û limite massimo di deduzione (20.000 Euro), ragguagliato al periodo di lavoro effettivamente prestato nel corso del periodo d'imposta
Deduzione teorica spettante complessiva	Somma delle deduzioni teoriche spettanti per ciascun neo assunto
Incremento complessivo del costo del personale	Art. 2425 , comma 1 , lettera B, numeri 9 e 14, del codice civile

Deduzione effettiva spettante per ciascun lavoratore	(Incremento del costo del personale x Deduzione teorica per ciascun lavoratore) : Deduzione teorica complessiva
---	---

3. 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;

Û in materia di **determinazione delle medie**:

- il **calcolo** del numero dei lavoratori dipendenti "*mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente*" andrà **effettuato in ciascuno dei 3 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;
- 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**, tenendo conto di tutti i lavoratori a tempo indeterminato, a tempo pieno o parziale (questi ultimi considerati in misura corrispondente al rapporto tra ore di lavoro prestate e ore di lavoro previste per i contratti a tempo pieno);

Û in relazione al **mantenimento del livello occupazionale raggiunto**:

- nel caso di **risoluzione del rapporto di lavoro**, il datore di lavoro, limitatamente al singolo rapporto di lavoro, perde, a decorrere dal periodo d'imposta in cui il contratto è risolto e per quelli successivi, il diritto a fruire della deduzione (anche per cause non dipendenti dalla volontà dello stesso), ma continuerà a beneficiare della deduzione con riferimento alle altre nuove assunzioni per le quali è sorto il diritto.
- nell'ipotesi di **decadenza**[1], questa opera per tutti i lavoratori agevolati, ma non pregiudica l'agevolazione per le successive neoassunzioni:
 - sia nei periodi d'imposta agevolati successivi a quello in cui si è decaduti;
 - sia nell'anno stesso di decadenza (per assunzioni effettuate in periodi d'imposta precedenti), qualora si sia maturato, al contempo, il diritto alla deduzione sulle assunzioni di dipendenti effettuate nel periodo d'imposta stesso.

Per espressa previsione[2], tali disposizioni trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 7 dicembre 2005, data in cui è intervenuta l'approvazione da parte della Commissione Europea.[3] che 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*".

Per quel che riguarda il comma 4-*quinqies* del più volte citato art. 11 del D.Lgs. 446/1997, questo, nell'attuale formulazione, stabilisce poi che per le aree depresse del territorio nazionale, la deduzione "base"[4], calcolata con i medesimi criteri previsti per il resto del Paese, è:

- **quintuplicata** (l'importo "annuale" massimo della deduzione diviene pari a 100.000 euro) per Calabria, Basilicata, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia (di cui alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del Trattato CEE[5]);
- **triplicata** (l'importo "annuale" massimo della deduzione diviene pari a 60.000 euro) per Abruzzo, Molise ed Aree del Centro Nord (di cui alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c)[6].

In proposito, l'Amministrazione finanziaria precisa che 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 artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti a favore dell'occupazione. Pertanto:

Û solo in **presenza dei requisiti indicati nel citato Regolamento**, il contribuente potrà fruire della maggiore deduzione spettante per le neoassunzioni nelle aree svantaggiate, mentre, in caso contrario, il datore di lavoro potrà comunque beneficiare della deduzione "base", di cui al citato comma 4-*quater*;

È la maggior deduzione viene, inoltre, riconosciuta solo con riferimento a **nuove assunzioni** di personale a tempo indeterminato, effettuate **presso uffici, stabilimenti e basi fisse, ubicati nei citati territori**, non rilevando in alcun modo la circostanza che la sede legale o la residenza dei soggetti interessati sia ubicata altrove;

È ai fini della **determinazione della maggior deduzione** spettante per ciascun neoassunto, il contribuente deve:

1. **preventivamente** calcolare il **massimale di intensità di aiuto**, che corrisponde al risparmio di imposta massimo fruibile nell'intero periodo agevolato (periodi d'imposta 2005-2008). Quest'ultimo viene determinato nel seguente modo:

Prodotto fra:

Massimale di intensità di aiuto È costi salariali sostenuti per il nuovo dipendente assunto per un periodo di due anni
È percentuali di intensità indicate nel Regolamento, in funzione dell'area territoriale
nella quale avviene la nuova assunzione

2. **individuare** l'importo dell'**aiuto di stato** relativo alla deduzione massima spettante per ciascun neoassunto per ciascun periodo d'imposta agevolato (periodi d'imposta 2005-2008). Tale ammontare corrisponde a:

Differenza fra:

Aiuto di Stato per ciascun periodo d'imposta agevolato È deduzione massima spettante per il nuovo dipendente assunto nel territorio svantaggiato (pari alla deduzione "base" quintuplicata o triplicata)
È deduzione "base":
(Incremento del costo del personale x Deduzione teorica per ciascun lavoratore) :
Deduzione teorica complessiva

3. computare il **risparmio d'imposta complessivo**, pari alla somma della minore imposta pagata ai fini IRAP dal contribuente, in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati (2005-2008).

La minor imposta pagata in ciascun periodo d'imposta è, a sua volta, pari al 4,25% (aliquota IRAP) dell'aiuto di stato per ciascun periodo d'imposta agevolato.

Il contribuente potrà, quindi, operare la maggior deduzione spettante per ciascun neoassunto fino ad ottenere un **risparmio d'imposta complessivo** (afferrito solo alla maggior deduzione) **uguale al massimale di intensità di aiuto**.

Nel caso in cui il risparmio d'imposta complessivo, invece, fosse inferiore al suddetto massimale, il contribuente potrà annualmente portare in deduzione integralmente il beneficio spettante.

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, chiarito che **la maggiore deduzione** prevista dal comma 4-*quinquies* **non è cumulabile** con:

- È altri aiuti di Stato a finalità regionale;
- È 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;
- È 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, nè può essere combinato con altri interventi di tipo pubblico in relazione alle medesime nuove assunzioni;
- È con nessun altro aiuto di Stato concesso sotto forma di credito d'imposta spettante al datore di lavoro in relazione agli stessi costi salariali sostenuti per le nuove assunzioni effettuate

Sono, invece, **fruibili**:

- È 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;
- È le misure fiscali di carattere generale che si rivolgono, su base paritaria, a tutte le imprese che operano sul territorio nazionale, in quanto non si considerano aiuti di Stato.

Anche tali disposizioni trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 7 dicembre 2005, data in cui è intervenuta l'approvazione da parte della Commissione Europea.[7] che ha definito la maggiore deduzione un aiuto di Stato e 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*".

[1] Ai sensi del comma 4-*quater* del citato art.11, il datore di lavoro 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.

[2] Art.1, comma 347 della legge 311/2004 (legge finanzia 2005).

[3] Decisione C (2005) 4675 del 7 dicembre 2005.

[4] Deduzione effettiva spettante per ciascun lavoratore, come definitiva ai sensi del comma 4-quater dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997

[5] Con decisione del 13 marzo 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), nonché i relativi massimali di intensità degli aiuti.

[6] 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, nonché i relativi massimali di intensità degli aiuti.

[7] Decisione C (2005) 4675 del 7 dicembre 2005.

4417-IRAP-CIRC7EALL1.pdf [Apri](#)