

**CRITERI E MODALITÀ DI ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 15, COMMI DA 1 A 6, DELLA LEGGE PROVINCIALE 21 DICEMBRE 2007, N. 23 (DISPOSIZIONI PER LA FORMAZIONE DEL BILANCIO ANNUALE 2008 E PLURIENNALE 2008-2010 DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO - LEGGE FINANZIARIA 2008)**

**1. Premessa**

Nel presente allegato, ai sensi del combinato disposto dei commi 2 e 7 dell'articolo 15 (*Disposizioni in materia di aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive*) della legge provinciale n. 23/2007, sono indicati i criteri e le modalità di attuazione dei commi da 1 a 6 della predetta disposizione, relativi (comma 1) alla riduzione generalizzata di mezzo punto percentuale dell'aliquota IRAP, nonché (commi da 2 a 6) alla riduzione di un ulteriore mezzo punto percentuale d'aliquota disposta nei confronti dei cd "soggetti virtuosi". Di seguito sono indicati, per ciascun comma dell'articolo 15, sia il testo della disposizione che i relativi criteri e modalità attuative.

**2. Riduzione generalizzata (comma 1 dell'art. 15)**

Testo della disposizione:

*"A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008 è ridotta dello 0,5 per cento l'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali)".*

Criteri e modalità attuative:

La disposizione in parola non necessita di particolari chiarimenti, prevedendo una riduzione d'aliquota generalizzata di mezzo punto percentuale rispetto all'aliquota IRAP di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 446/1997.

Si fa presente, a tal proposito, che il legislatore nazionale, con l'art. 1, comma 50, lettera h), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, ha fissato l'aliquota di cui all'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 nella misura del 3,9 per cento, in luogo della precedente misura del 4,25 per cento. Si ricorda, inoltre, che le disposizioni del comma 50 (e quindi anche la nuova aliquota del 3,9 per cento), ai sensi del successivo comma 51 dell'articolo 1 della predetta legge n. 244/2007, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

**3. Riduzione per i cd "soggetti virtuosi" (commi da 2 a 6 dell'art. 15)**

Si premette che la Commissione Europea ha stabilito (7 aprile 2008 - C(2008) 1356) che tale misura non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE. Dell'esito dell'esame della Commissione Europea è stato prontamente dato avviso, ai sensi e per gli effetti del comma 8 dell'articolo 15 della legge provinciale n. 23/2007, mediante pubblicazione sul Bollettino Ufficiale della Regione Trentino-Alto Adige n. 18/I-II del 29 aprile 2008.

Il comma 8 del predetto articolo 15 prevede, infatti, che *"l'efficacia delle disposizioni introdotte dai commi 2, lettera a), b) e c), 3, 4, 5 e 6, decorre, con riferimento all'intero periodo di imposta in corso a tale data, dal giorno successivo alla pubblicazione nel Bollettino Ufficiale della Regione dell'avviso relativo alle decisioni di autorizzazione rese, anche disgiuntamente, dalla Commissione europea, ai sensi degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo della Comunità europea"*.

Precisato ciò, si passa all'analisi dell'articolato.

#### 4. Comma 2 dell'art. 15

Testo della disposizione:

*“Per i periodi di imposta in corso al 1° gennaio 2008 e al 1° gennaio 2009 l'aliquota dell'IRAP è ridotta di un ulteriore 0,5 per cento nei confronti dei soggetti passivi che, alla chiusura del singolo periodo di imposta, in un quadro di stabilità dei livelli occupazionali sul territorio provinciale, come definito dalla deliberazione prevista dal comma 7, presentino su base nazionale un incremento del 6 per cento, rispetto alla media del triennio precedente, di almeno uno dei seguenti parametri:*

- a) valore della produzione lorda ai fini dell'IRAP, aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini dell'IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini dell'IRAP;*
- b) costi relativi al personale classificabili in base all'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile;*
- c) unità lavorative annue (ULA) di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo di imposta, anche derivanti dalla stabilizzazione di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti”.*

Criteri e modalità attuative:

Come si evince chiaramente dal dettato normativo, l'agevolazione per i cd soggetti virtuosi va ad aggiungersi alla riduzione d'aliquota prevista in via generale dal comma 1 della citata norma, in modo da consentire ai soggetti beneficiari (siano essi imprese od esercenti arti e professioni), in presenza dei requisiti richiesti dalla legge, di ridurre complessivamente l'aliquota IRAP di un punto percentuale.

Chiarita al punto precedente la decorrenza delle disposizioni per i soggetti virtuosi conseguente alla notifica della misura agevolativa alle autorità europee, si evidenzia ora come potenziali beneficiari della riduzione di imposta siano tutte le imprese e tutti gli esercenti arti e professioni operanti nel territorio provinciale. Sono invece esclusi i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettera e-bis) del D.Lgs. n. 446/1997 (Amministrazioni pubbliche) che determinano la base imponibile IRAP mediante il metodo retributivo applicando l'aliquota dell'8,5 per cento, a meno che i medesimi soggetti, con riferimento alle sole attività commerciali eventualmente esercitate, non optino, ai sensi dell'art. 10-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, per la determinazione della base imponibile dell'IRAP secondo le regole previste per le società e gli enti commerciali dall'art. 5 del predetto decreto. Analogamente, gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, possono evidentemente beneficiare dell'agevolazione solo con riferimento alle attività commerciali eventualmente esercitate. Tale ovvia limitazione è dettata, oltre che dalla necessità, insita nello spirito della norma, che vi sia comunque un'attività imprenditoriale o professionale agevolabile, anche dai criteri di commisurazione dei parametri di cui alle lettere b) e c) del comma 2, richiamati dal comma 6 dell'articolo 15 della legge provinciale n. 23/2007, secondo cui sono irrilevanti gli incrementi di detti parametri relativi all'attività istituzionale di tali enti. Preciso l'ampissimo ambito di applicazione della norma, si passa all'esame della disciplina, che richiede, ai fini della spettanza dell'agevolazione, la sussistenza di alcuni requisiti (comma 2) e l'insussistenza di alcune cause di esclusione dai benefici (comma 3). In particolare, il comma 2 prevede un prerequisito (quadro di stabilità dei livelli occupazionali), la cui sussistenza va verificata a livello provinciale, ed un requisito (incremento di almeno uno dei parametri di cui alle lettere a), b) e c)) da calcolare invece su base nazionale.

Per quanto concerne i parametri di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2, si ribadisce che, ai fini della spettanza dell'agevolazione, è sufficiente che l'incremento del sei per cento rispetto alla media del triennio precedente, che per i soggetti passivi che esercitano la propria attività anche nel territorio di altre regioni va calcolato su base nazionale, riguardi anche uno solo dei parametri in questione.

Inoltre, visto che la norma individua la media del triennio precedente quale indispensabile elemento di raffronto per la verifica dell'incremento di ciascun parametro, è indispensabile che il periodo d'imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione risulti preceduto da almeno altri tre periodi di imposta.

Per tale motivo, i soggetti di nuova costituzione o che, comunque, non dispongono di un triennio precedente rispetto al quale effettuare il raffronto, salvo quanto si dirà più avanti, a commento del comma 5 dell'articolo 15, in caso di eventi aziendali e societari straordinari intervenuti, non possono beneficiare dell'agevolazione in questione. I medesimi soggetti potranno invece beneficiare, sussistendone i prescritti requisiti, della specifica aliquota IRAP agevolata prevista dalla normativa provinciale per le nuove iniziative produttive.

Ai fini del calcolo incrementale del parametro di cui alla lettera a) del comma 2 è necessario definire cosa si intende per "valore della produzione lorda ai fini dell'IRAP".

Per valore della produzione netta si intende la grandezza posta a base per il calcolo dell'imponibile IRAP così come determinata dalle disposizioni del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, al netto delle deduzioni introdotte dal legislatore nazionale a scopo agevolativo.

Ci si riferisce in particolare alle deduzioni disposte dalle seguenti disposizioni del predetto decreto legislativo n. 446/1997:

- a) art. 11, comma 1, lettera a) (contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, deduzione per lavoro dipendente a tempo indeterminato, contributi assistenziali e previdenziali, spese relative ad apprendisti e disabili, deduzioni per contratto di formazione lavoro, costi sostenuti per personale addetto alla ricerca e sviluppo);
- b) art. 11, comma 4-bis (deduzione correlata al valore della produzione);
- c) art. 11, comma 4-bis.1 (deduzione correlata ai lavoratori dipendenti);
- d) art. 11, comma 4-quater, 4-quinquies e 4-sexies (deduzione per incremento base occupazionale);
- e) art. 17, comma 5 (deduzione per cooperative sociali).

Oltre a queste va ricordata la cosiddetta "deduzione per ricercatori" relativa all'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 3 del DL 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326, allorché ricorrano le condizioni previste dalla citata norma. Tali redditi, infatti, ai sensi del citato articolo non concorrono alla formazione del valore della produzione netta IRAP.

Per "valore della produzione lorda ai fini IRAP" si intende invece il valore della produzione netta prima dello scomputo delle deduzioni di carattere agevolativo sopra riportate e delle eventuali ulteriori deduzioni del medesimo carattere che dovessero essere successivamente introdotte.

A titolo meramente esemplificativo, per fornire un dato direttamente reperibile dai modelli di dichiarazione IRAP, per quanto riguarda le società di capitali, il valore della produzione lorda è desumibile, per il periodo di imposta 2006, dall'importo del rigo IQ58 (valore della produzione lorda) del Modello "IRAP 2007 Società di capitali" e, per il periodo d'imposta 2007, dalla somma degli importi riportati nelle colonne 1 e 2 del rigo IQ58 (valore della produzione lorda) del Modello "IRAP 2008 Società di capitali".

Sempre a titolo esemplificativo, per gli esercenti arti e professioni, il valore della produzione lorda è desumibile, per il periodo di imposta 2006, dalla differenza tra gli importi di cui ai rigi IQ27 e IQ28 del Modello "IRAP persone fisiche 2007" e, per il periodo di imposta 2007, dalla somma degli importi riportati nelle colonne 1 e 2 del rigo IQ26 del Modello "IRAP persone fisiche 2008".

Tali valori, in ossequio al dettato normativo che prevede che l'incremento debba essere verificato "su base nazionale", vanno depurati della quota realizzata all'estero.

La norma provinciale prevede inoltre che il valore della produzione lorda così inteso vada aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP. In particolare, i predetti ammortamenti vanno aggiunti al valore della produzione lorda, in quanto espressione delle risorse tecniche investite dal soggetto passivo per aggiungere valore alla produzione.

A tal proposito, per "ammortamenti rilevanti ai fini dell'IRAP" e "contributi pubblici rilevanti ai fini dell'IRAP" si intendono rispettivamente gli ammortamenti materiali e immateriali deducibili ai fini

della determinazione della base imponibile IRAP ed i contributi dello Stato e degli altri enti pubblici che concorrono a formare la base imponibile IRAP dell'esercizio.

Occorre, inoltre, precisare come va verificata la condizione dell'incremento del sei per cento del parametro di cui alla lettera a) del comma 2, nell'ipotesi in cui il valore medio del triennio precedente da porre a raffronto risulti minore o uguale a zero; in tale ipotesi, l'incremento del sei per cento si intende realizzato purché il parametro di cui alla lettera a) del comma 2 relativo al periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione determini un valore positivo.

Ulteriori indicazioni circa la quantificazione del parametro di cui al comma 2, lettera a), sono infine contenute, al fine di assicurare l'omogeneità delle grandezze da comparare per la rilevazione dell'incremento, nella disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 15, alla cui successiva trattazione si rinvia.

Il parametro di cui alla lettera b) del comma 2 è rappresentato dai costi relativi al personale classificabili in base all'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile. Si tratta, in particolare, delle seguenti voci, elencate tra i costi della produzione relativi al personale di cui alla lettera B), n. 9), dello schema di Conto economico del codice civile:

Conto economico, lettera B) "Costi della produzione", n. 9) "per il personale":

- a) salari e stipendi;
- b) oneri sociali;
- c) trattamento di fine rapporto;
- d) trattamento di quiescenza e simili;
- e) altri costi.

Per i soggetti passivi non tenuti alla redazione del Conto economico, l'importo da assumere ai fini della determinazione del parametro di cui alla lettera b) del comma 2 deve essere ricavato tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 2425, comma 1, lettera B), n. 9), del codice civile.

La scelta, ai fini della determinazione del parametro, di ricomprendere i soli costi del personale classificabili nella predetta voce B) n. 9) del conto economico, è finalizzata ad attribuire rilevanza ai soli costi sostenuti per il personale dipendente e non anche ai costi relativi a rapporti di lavoro autonomo o ai cd rapporti di lavoro parasubordinato.

Il parametro di cui alla lettera c) del comma 2 riguarda invece i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, espressi in unità lavorative annue (ULA), impiegati nel periodo d'imposta. La norma chiarisce espressamente che occorre computare anche le stabilizzazioni di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti.

I rapporti di lavoro di durata inferiore all'intero anno d'imposta andranno computati per frazioni di ULA in ragione della effettiva durata del rapporto di lavoro nell'anno, mentre i lavoratori part-time, purché ovviamente a tempo indeterminato, andranno considerati per frazioni di ULA in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno.

Occorre, inoltre, precisare come va verificata la condizione dell'incremento del sei per cento dei parametri di cui alle lettere b) o c) del comma 2, nell'ipotesi in cui il valore medio del triennio precedente da porre a raffronto risulti uguale a zero; in tale ipotesi, l'incremento del sei per cento si intende realizzato purché il parametro di cui alle lettere b) o c) del comma 2 relativo al periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione determini un valore positivo.

Ulteriori indicazioni circa la quantificazione dei parametri di cui alle lettere b) e c) del comma 2 sono poi contenute nella disposizione di cui al comma 6 dell'articolo 15, alla cui successiva trattazione si rinvia. Analizzati i tre distinti parametri previsti dalla legge, si procede ora, ai sensi del comma 2, a precisare la definizione di *"quadro di stabilità dei livelli occupazionali sul territorio provinciale"*.

A tal fine, considerato che dei tre parametri sopra analizzati il primo prende a riferimento le performance aziendali in termini di produzione, mentre gli altri due sono correlati ai livelli occupazionali, appare necessario distinguere le diverse fattispecie agevolabili.

In tal senso, partendo dal presupposto che la ratio della norma risiede nello sviluppo della competitività del sistema delle imprese trentine ovvero nell'espansione dell'occupazione a tempo indeterminato sul territorio provinciale, si ritiene che:

1. a fronte di un incremento del valore della produzione lorda sufficiente al rispetto del parametro di cui alla lettera a) del comma 2 della disposizione agevolativa, una variazione negativa dei livelli occupazionali entro il 10 per cento debba ritenersi quale margine di oscillazione fisiologica ovvero legata a processi di ristrutturazione finalizzati alla crescita della produttività e dunque all'incremento della competitività. In ragione di ciò i livelli occupazionali sono considerati stabili qualora il numero di dipendenti a tempo indeterminato iscritti nel libro matricola (espresso in unità lavorative annue rapportate a tempo pieno ed esclusi quelli posti in cassa integrazione straordinaria) impiegati nelle unità locali situate nel territorio provinciale, nel periodo di imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione non subisca riduzioni superiori al 10 per cento dei medesimi dipendenti occupati nel periodo di imposta precedente a quello di prima decorrenza della norma agevolativa. A tal fine, per le imprese dei settori per i quali la produzione di beni e servizi non avviene in sede fissa, è considerato impiegato nell'unità locale ove ha sede l'impresa anche il lavoratore temporaneamente impiegato in trasferta presso altre unità produttive;
2. nel caso di imprese che non realizzino obiettivi di crescita aziendale, e cioè che non aumentino il valore della produzione nei termini richiesti dalla lettera a), ma che realizzino gli incrementi indicati alle lettere b) e c) del comma 2, manifestando dunque su base nazionale una crescita nell'impiego del fattore produttivo "lavoro", in termini di valori economici ovvero in termini di ULA, appare invece coerente con l'impianto della norma l'applicazione di un margine di oscillazione occupazionale a livello provinciale inferiore a quello sopra definito. Pertanto, si ritiene che per tali imprese, nel periodo di imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione, il livello occupazionale - come definito ai sensi del paragrafo precedente - non possa risultare inferiore del 4 per cento a quello del periodo di imposta precedente a quello di prima decorrenza della norma agevolativa.

## **5. Comma 3 dell'art. 15**

Testo della disposizione:

*“Le agevolazioni previste nel comma 2 non spettano nei casi in cui il contribuente, in materia di contrasto del lavoro irregolare e di tutela della salute e sicurezza dei lavoratori, nel periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2008, sia incorso in una delle seguenti fattispecie:*

- a) abbia ricevuto provvedimenti di sospensione dell'attività imprenditoriale di cui all'articolo 5, comma 1, della legge 3 agosto 2007, n. 123 (Misure in tema di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro e delega al Governo per il riassetto e la riforma della normativa in materia);*
- b) abbia ricevuto provvedimenti di sospensione dell'attività imprenditoriale di cui all'articolo 36 bis del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248;*
- c) sia comunque incorso, nel caso di datori di lavoro diversi dalle imprese, in una delle violazioni per le quali sono previsti a carico delle imprese i provvedimenti di cui alle lettere a) e b)”.*

Criteri e modalità attuative:

Tenuto conto di quanto evidenziato al punto 3 in relazione alla decorrenza dell'efficacia della norma, il diritto all'agevolazione d'aliquota di cui al comma 2 non spetta qualora il contribuente sia incorso, nel primo periodo di imposta di efficacia della norma, in una delle fattispecie previste dalla disposizione in esame, ora confluite nel decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, il quale all'art. 14, comma 1, prevede che il provvedimento di sospensione di un'attività imprenditoriale possa essere adottato in presenza di:

1. impiego di personale non risultante dalle scritture o altra documentazione obbligatoria in misura pari o superiore al venti per cento del totale dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro;
2. reiterate violazioni della disciplina in materia di superamento dei tempi di lavoro, di riposo giornaliero e settimanale, di cui agli articoli 4, 7 e 9 del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, e successive modificazioni, considerando le specifiche gravità di esposizione al rischio di infortunio. In particolare, l'art. 4 disciplina la durata massima dell'orario di lavoro, prevedendo, al comma 2, che la durata media dell'orario di lavoro, calcolata secondo i criteri di cui ai successivi commi 3 e 4, non può in ogni caso superare, per ogni periodo di sette giorni, le quarantotto ore, comprese le ore di lavoro straordinario; l'art. 7 dispone che il lavoratore ha diritto a undici ore di riposo consecutivo ogni ventiquattro ore; l'art. 9 statuisce che il lavoratore ha diritto, ogni sette giorni, ad un periodo di riposo di almeno ventiquattro ore consecutive, di regola in coincidenza con la domenica, da cumulare con il periodo di riposo giornaliero di cui all'art. 7;
3. gravi e reiterate violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro, individuate con decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale. In attesa dell'adozione del citato decreto le violazioni che legittimano l'adozione del provvedimento di sospensione sono quelle elencate nell'allegato I al D.Lgs. n. 81/2008.

L'organo di vigilanza competente all'adozione del provvedimento di sospensione, qualora si integrino le causali di cui ai punti 1) o 2), è il Servizio lavoro della Provincia Autonoma di Trento. In presenza dei presupposti di cui al punto 3), la competenza fa capo invece all'organo di vigilanza dell'Unità operativa prevenzione e sicurezza negli ambienti di lavoro, struttura incardinata nell'Azienda provinciale per i servizi sanitari.

Infine, per tutti quei soggetti passivi IRAP diversi dalle imprese, che non possono essere destinatari di un provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale in quanto non imprenditori, le agevolazioni previste dal comma 2 dell'art. 15 non spettano qualora nei confronti degli stessi venga accertata la sussistenza di una delle condizioni previste alle lettere a) e b).

## **6. Comma 4 dell'art. 15**

Testo della disposizione:

*“Qualora le fattispecie di cui al comma 3 siano relative al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2009, il contribuente non ha diritto al beneficio di cui al comma 2 per tale periodo d'imposta”.*

Criteri e modalità attuative:

La disposizione in esame non necessita di particolari chiarimenti, limitandosi a precisare che le fattispecie di cui al comma 3, qualora relative al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2009, non consentono di beneficiare della riduzione d'aliquota di cui al comma 2 per tale periodo d'imposta. Per contro, invece, a mente del diverso tenore letterale del comma 3, qualora tali fattispecie siano relative al primo periodo d'imposta di efficacia della norma, il beneficio di cui al comma 2 non spetterà né per tale periodo di imposta né per quello in corso al 1° gennaio 2009.

## **7. Comma 5 dell'art. 15**

Testo della disposizione:

*“La quantificazione dell'incremento della grandezza di cui al comma 2, lettera a), è effettuata, anche per il triennio precedente, sulla base della disciplina dell'IRAP in vigore nell'esercizio per il quale*

*viene applicata l'aliquota agevolata, tenendo conto degli effetti degli eventi aziendali e societari straordinari intervenuti”.*

Criteri e modalità attuative:

La predetta disposizione è finalizzata ad assicurare l'omogeneità delle grandezze da porre a confronto, ai fini della verifica dell'incremento del parametro di cui alla lettera a) del comma 2.

In particolare, una prima esigenza è quella di evitare che il raggiungimento o meno dell'incremento del sei per cento del valore della produzione lorda rispetto alla media del triennio precedente non dipenda da un effettivo comportamento virtuoso del contribuente, ma sia semplice e diretta conseguenza di modifiche apportate dal legislatore nazionale, nel corso degli anni, alla disciplina dell'IRAP.

Per tale motivo, occorre quantificare il parametro di cui al comma 2, lettera a), anche per il triennio precedente, sulla base della normativa IRAP in vigore nell'esercizio per il quale si applica l'agevolazione. In tal modo, come detto, si ovvia ad eventuali sopravvenute modifiche normative alla determinazione della base imponibile dell'IRAP.

Una seconda esigenza dettata dalla disposizione provinciale in esame è invece quella di evitare che il raffronto con la media del triennio precedente venga influenzato da eventi aziendali e societari straordinari intervenuti in uno dei periodi di imposta in cui si applica l'agevolazione ovvero nel precedente triennio di raffronto.

A tal fine, nel caso in uno dei periodi di imposta interessati dal raffronto sia intervenuta una scissione, le società beneficiarie dovranno considerare, per la quantificazione della media del triennio precedente, anche il parametro di cui alla lettera a) del comma 2 della società scissa, in proporzione alla quota del patrimonio netto contabile acquisito a seguito dell'operazione. Simmetricamente, la società scissa dovrà considerare il parametro al netto della parte proporzionalmente riferibile al patrimonio netto contabile attribuito alle società beneficiarie.

Analogamente, in caso di fusione (propria o per incorporazione), la società risultante dalla fusione (o la società incorporante) dovrà considerare, ai fini della determinazione del parametro di cui alla lettera a) del comma 2 per gli esercizi precedenti la fusione, la somma dei valori relativi a ciascuna società partecipante alla fusione.

Analoghi criteri vanno seguiti anche in caso di trasferimento di azienda o di ramo aziendale.

È opportuno precisare che le ipotesi di operazioni straordinarie costituiscono le uniche eccezioni al principio secondo cui occorre che il soggetto beneficiario dell'agevolazione debba avere acquisito la soggettività passiva IRAP da più di tre periodi d'imposta. Infatti, la società risultante dalla fusione, così come la società beneficiaria della scissione, anche se di recente costituzione, possono beneficiare dell'agevolazione qualora il requisito della soggettività passiva IRAP nel triennio precedente risulti rispettato da almeno una delle società partecipanti alla fusione ovvero dalla società scissa.

Tale soluzione è motivata dalla circostanza che ai nuovi soggetti risultanti da eventi aziendali o societari straordinari non è applicabile l'aliquota IRAP agevolata relativa alle nuove iniziative produttive, in quanto, sulla base dell'interpretazione assunta anche dalla Provincia (Circolare n. 2/2002 del 18 giugno 2002 del Servizio tributi), dette società non possono essere considerate nuove imprese, perché sorte a seguito di operazioni che implicano una mera prosecuzione dell'attività preesistente sul territorio provinciale. Non essendo, quindi, corretto, negare a tali soggetti anche la possibilità di beneficiare dell'agevolazione prevista in caso di comportamento “virtuoso”, la norma provinciale ha previsto di includerli nel novero dei potenziali beneficiari, con l'unica accortezza che ai fini della quantificazione dell'incremento del parametro di cui al comma 2, lettera a) è necessario tenere conto degli effetti degli eventi straordinari intervenuti.

## **8. Comma 6 dell'art. 15**

Testo della disposizione:

*“Ai fini del rispetto dei requisiti di cui al comma 2, lettere b) e c), si tiene conto, se applicabili, dei criteri di commisurazione indicati dall'articolo 11, comma 4 bis 2 e comma 4 quater, da terzo a ottavo periodo, del decreto legislativo n. 446 del 1997”.*

Criteri e modalità attuative:

La disposizione in esame detta ulteriori criteri per la verifica dell'incremento dei parametri di cui alle lettere b) e c) del comma 2.

A tal fine, trattandosi di parametri relativi al personale (costi del personale ed unità lavorative annue di dipendenti a tempo indeterminato), la norma rinvia ai medesimi criteri stabiliti dalla disciplina nazionale (articolo 11, comma 4-bis.2 e comma 4-quater, da terzo a ottavo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997) con cui sono commisurate le deduzioni spettanti ai fini IRAP per l'impiego di lavoratori dipendenti e per gli incrementi occupazionali.

Il richiamo a tali criteri risponde a due distinte esigenze: quella di assicurare che il raffronto con la media del triennio precedente avvenga tra grandezze tra loro omogenee, e quella di attribuire rilevanza ai soli incrementi effettivi e non a quelli meramente apparenti dei due parametri in questione.

Di seguito si provvede ad estrapolare, dalle disposizioni nazionali richiamate, i criteri da osservare in sede di quantificazione dei parametri di cui alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 15 della legge provinciale n. 23/2007.

Un criterio di commisurazione applicabile al solo parametro di cui alla lettera c) del comma 2 (unità lavorative annue di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegate nel periodo d'imposta) è il seguente:

- i rapporti di lavoro di durata inferiore all'intero anno d'imposta andranno computati per frazioni di ULA in ragione della effettiva durata del rapporto di lavoro nell'anno, mentre i lavoratori part-time, purché ovviamente a tempo indeterminato, andranno considerati per frazioni di ULA in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-bis.2, del D.Lgs. n. 446/1997).

I seguenti criteri sono invece applicabili ad entrambi i parametri (lettere b) e c) del comma 2):

- in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi sono ragguagliati all'anno solare (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-bis.2, del D.Lgs. n. 446/1997);

- l'incremento delle grandezze va considerato al netto delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, terzo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997);

- nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi delle grandezze 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 (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, settimo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997);

- nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, hanno rilevanza gli incrementi delle grandezze rispetto a quelli dell'impresa sostituita (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, ottavo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997).

I seguenti criteri, anch'essi rilevanti per entrambi i parametri, sono invece applicabili ai soli soggetti (enti non commerciali e amministrazioni pubbliche) che svolgono sia attività commerciali che istituzionali, con l'evidente finalità di attribuire rilevanza alle sole grandezze concernenti le attività commerciali, evitando qualsiasi commistione con l'attività istituzionale, la cui IRAP è invece determinata con il metodo retributivo:



- per tali soggetti, le grandezze sono rilevate con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, quarto periodo, del D.Lgs. n. 446/1997);
- in caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, ai fini della commisurazione delle grandezze, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997 (e cioè al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi) (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, quinto periodo, del D.Lgs. n. 446/1997);
- non rilevano, ai fini della commisurazione dell'incremento dei due parametri, i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, sesto periodo, del D.Lgs. n. 446/1997).

Trattandosi di criteri stabiliti a livello nazionale per la commisurazione delle deduzioni spettanti ai fini IRAP, per ciò che concerne l'applicazione generale di tali criteri, si rinvia, ove applicabili, ai chiarimenti che l'amministrazione finanziaria ha diramato a riguardo.

## 9. Conclusioni

È opportuno, da ultimo, precisare che per avvalersi dell'agevolazione non è necessario alcun particolare adempimento burocratico da parte dei soggetti beneficiari.

Trattandosi di una riduzione d'aliquota IRAP, i soggetti verificheranno autonomamente la sussistenza dei requisiti per poterne beneficiare e, in caso affermativo, provvederanno alla compilazione del Modello di dichiarazione IRAP relativo al periodo d'imposta oggetto dell'agevolazione, indicando, secondo quanto sarà riportato nelle istruzioni per la compilazione di tali modelli, quanto necessario per individuare correttamente la specifica aliquota IRAP agevolata applicata alla base imponibile prodotta nel territorio provinciale.

Va inoltre precisato che, ove i soggetti passivi risultino potenzialmente beneficiari di diverse agevolazioni d'aliquota IRAP previste dalla normativa provinciale (a titolo esemplificativo, "soggetti virtuosi" in base all'articolo 15 in oggetto, che operano nel territorio dei Comuni inclusi nell'Obiettivo 2), potranno liberamente scegliere di usufruire dell'agevolazione d'aliquota che riterranno più conveniente. Di tale scelta occorrerà ovviamente dare evidenza in sede di compilazione del Modello di dichiarazione IRAP, indicando il codice relativo alla tipologia di riduzione d'aliquota in concreto applicata.

I presenti criteri costituiscono attuazione dell'agevolazione prevista dalla normativa provinciale, ferma restando la necessità di attenersi, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile dell'IRAP, almeno fino alla completa attuazione degli articoli 117 e 119 della Costituzione, a quanto previsto dal legislatore nazionale.

A tal proposito, per completezza, si riporta il disposto dell'art. 1, comma 226, della legge finanziaria statale 2008 (L. n. 244/2007), che, in tema di riduzioni d'aliquota, prevede che "Le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive vigenti alla data del 1° gennaio 2008, qualora variate ai sensi dell'art. 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sono riparametrate sulla base di un coefficiente pari a 0,9176".

In ordine all'ambito di applicazione di tale disposizione, trattandosi di normativa nazionale, non si può che rinviare ad eventuali chiarimenti in merito ad opera dei ministeri competenti o dell'amministrazione finanziaria.