

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 12/07/2006 n. 26

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

Sintesi:

La circolare fornisce risposte ad alcuni 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.

Testo:

INDICE

Premessa

1. SOGGETTI AMMESSI

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

2. REQUISITI PER L'ATTRIBUZIONE DELLA DEDUZIONE

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

2.2 Neo-assunzioni che configurano mere sostituzioni di dipendenti

2.3 Neo-assunto in aspettativa non retribuita al 31 dicembre

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

3.1 Costo del lavoro relativo a dipendenti il cui costo e' gia' ammesso in deduzione

3.2 Deducibilita' dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.

3.3 Accantonamenti per trattamento di fine rapporto

3.4 Ragguaglio del limite massimo dei 20.000 euro in caso di assunzione in corso d'anno

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

3.6 Determinazione dell'incremento del costo del lavoro

3.7 Determinazione dell'agevolazione per gli enti non commerciali che svolgono attivita' commerciale

3.8 Cumulabilita' dell'agevolazione base

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

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

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, e' 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 del 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 e' cessato il rapporto di lavoro e pertanto la deduzione potra' essere fruita solo in relazione a due nuove assunzioni.

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

La scelta effettuata nell'anno di assunzione del dipendente dovra', 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, nonche' 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 e' gia' 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 deducibilita' 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);