

Circolare del 19/11/2007 n. 61 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Deduzioni dalla base imponibile IRAP - Riduzione del cuneo fiscale

Sintesi: Nella circolare vengono esaminate le modifiche introdotte nell'articolo 11 del D. Lgs n. 446 del 1997 (decreto IRAP) dalla legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007). Vengono forniti, inoltre, chiarimenti in merito ad alcune modifiche di coordinamento formale, alla nuova deduzione per l'occupazione delle lavoratrici svantaggiate, nonché alle modifiche all'articolo 6 del decreto IRAP, recante la disciplina per la determinazione del valore della produzione netta delle banche e degli altri enti e società finanziarie

Testo:

SOMMARIO

Premessa

1. Cuneo fiscale
 - 1.1 Nuove deduzioni dalla base imponibile
 - 1.1.1 Rispetto della disciplina comunitaria
 - 1.2 Descrizione delle misure
 - 1.2.2 Deduzione dei contributi
- 1.3 Ambito soggettivo di applicazione
- 1.4 Decorrenza delle nuove deduzioni e determinazione dell'importo spettante per il primo periodo d'imposta
- 1.5 Limite massimo di deducibilità e criterio di alternatività
2. Modifiche di coordinamento
3. Deduzioni per l'assunzione di lavoratrici "svantaggiate"
4. Deducibilità degli interessi passivi per banche, intermediari finanziari e holding
 - 4.1 Banche e holding
 - 4.2 Intermediari finanziari
 - 4.3 Decorrenza ed effetti sull'acconto

Allegato 1

Allegato 2 (Deduzioni che possono essere fruiti in via alternativa)

Premessa

La legge 23 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, Finanziaria 2007) modifica alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive (di seguito, decreto IRAP). Gli interventi operati si inquadrano nella più ampia manovra diretta a favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cosiddetto cuneo fiscale e contributivo, costituito dalla differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore.

In concreto, si è proceduto innanzitutto a introdurre nell'articolo 11, del decreto IRAP, nuove deduzioni volte a ridurre la base imponibile IRAP in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato.

Nella disciplina dell'IRAP vige un principio di indeducibilità generale del costo del lavoro valevole sia nei confronti dei soggetti (imprese ed esercenti arti e professioni) che determinano analiticamente la base imponibile - sia nei confronti dei soggetti (enti non commerciali e pubbliche amministrazioni) che, ai fini del calcolo dell'imposta, fanno ricorso al metodo retributivo, costituendo le retribuzioni e gli altri compensi assimilati la base di determinazione del valore aggiunto della produzione.

In deroga a tale principio, l'articolo 11 del decreto IRAP, anche prima della intervenuta modifica legislativa, prevedeva in talune circostanze la possibilità di ridurre l'influenza del costo del lavoro sulla base imponibile IRAP, attribuendo specifiche deduzioni. L'entità ed il numero di tali deduzioni viene significativamente ampliato dall'intervento volto a ridurre il cuneo fiscale.

Nel primo paragrafo della circolare vengono esaminate le modifiche relative all'articolo 11 del decreto IRAP; nei successivi paragrafi si forniscono chiarimenti relativi ad alcune modifiche di coordinamento formale, alla nuova deduzione per l'occupazione in favore delle lavoratrici svantaggiate, alle modifiche all'articolo 6 del decreto IRAP, recante la disciplina per la determinazione del valore della produzione netta delle banche e degli altri enti e società finanziari. Per questi ultimi viene in particolare prevista la introduzione di un pro rata di deducibilità degli interessi passivi in conformità all'orientamento

espresso dalla Commissione Europea in sede di esame della disciplina

IRAP,

a seguito della notifica delle norme sul cuneo fiscale introdotte dalla finanziaria 2007.

1. Cuneo fiscale

1.1 Nuove deduzioni dalla base imponibile

L'articolo 1, comma 266, della Finanziaria 2007, inserisce all'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, tre nuovi numeri (rispettivamente 2, 3 e 4), in base ai quali risultano deducibili nella determinazione della base imponibile, nell'ordine:

- un importo pari a 5.000,00 euro, da calcolarsi su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, di seguito richiamato come "deduzione base" (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2);
- un importo fino a 10.000,00 euro annui per ogni lavoratore con contratto a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, di seguito richiamato come "deduzione maggiorata" (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 3);
- i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, di seguito richiamati come "deduzione dei contributi" (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 4).

In questa circolare si fa riferimento agli importi attualmente in vigore, segnalando che il disegno di legge finanziaria per il 2008, in corso di approvazione, prevede anche la rimodulazione delle predette deduzioni, al fine di ripatrametrarle in funzione della riduzione di aliquota prevista dal medesimo disegno di legge.

1.1.1 Rispetto della disciplina comunitaria

Con nota del 3 aprile 2007, le autorità italiane hanno provveduto a notificare le misure di cui al comma 1, nn. 2 e 4 (deduzione base e deduzione dei contributi), del medesimo articolo 11, alla Commissione europea, conformemente a quanto previsto dalla disposizione di cui al comma 267 della legge finanziaria 2007, che nella sua formulazione originaria richiedeva, quale condizione di efficacia per l'applicazione delle misure in esame, la preventiva autorizzazione dell'organo comunitario.

Successivamente l'articolo 1 del decreto legge 28 maggio 2007, n. 67, ha modificato il disposto del richiamato comma 267 nella parte in cui subordinava l'applicazione delle nuove deduzioni all'approvazione da parte dell'Esecutivo comunitario.

Dopo la decadenza del predetto decreto legge, la stessa disposizione è stata reinserita nell'articolo 15-bis, comma 2, del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2007, n. 127.

Con decisione C(2007) 4133 del 12 settembre 2007, trasmessa con nota n. D/205446 del 13 settembre 2007 alla Rappresentanza permanente dell'Italia presso l'Unione europea, la Commissione europea ha sciolto ogni riserva sulla possibile natura di "aiuto" delle disposizioni in esame, in considerazione anche dei correttivi medio tempore operati dal legislatore nazionale, ritenendo di "non sollevare obiezioni relativamente alla misura, perché essa non costituisce aiuto di Stato ai sensi del Trattato CE".

La procedura di notifica alle competenti autorità comunitarie non ha, invece, interessato la deduzione maggiorata (fino a 10.000 euro) prevista a favore dei soggetti operanti nei territori svantaggiati, in quanto agevolazione che ancorché costituente "aiuto" risulta soggetta alle norme comunitarie in materia di aiuti de minimis.

Al riguardo, si segnala che l'articolo 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 maggio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 160 del 12 luglio 2007, emanato in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 1, comma 1223, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, stabilisce per le imprese che intendono fruire di agevolazioni qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato che istituisce la Comunità europea, l'obbligo di presentare ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, una dichiarazione sostitutiva in cui si attesti di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti dichiarati illegali e incompatibili dalla Commissione europea. Il citato decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, di attuazione della norma contemplata dalla finanziaria 2007, ha statuito all'articolo 6 che detta dichiarazione se resa per fruire di aiuti automatici - riferiti ad agevolazioni fiscali - aiuti fruibili senza che sia necessaria una preventiva attività istruttoria da parte dell'amministrazione o dell'ente responsabile della gestione dell'aiuto -, deve essere effettuata secondo le modalità determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il provvedimento in questione, emanato il 6 agosto 2007 e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 194 del 22 agosto 2007, ha approvato la

dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà concernente determinati aiuti dichiarati incompatibili dalla Commissione europea.

Tale dichiarazione in base all'articolo 3, del citato provvedimento, deve essere trasmessa esclusivamente con modalità telematica e nell'ipotesi in cui la medesima si riferisca ad aiuti di Stato automatici, fruiti tra il 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge finanziaria 2007, e la data di pubblicazione del provvedimento nella Gazzetta Ufficiale (22 agosto 2007), la trasmissione dei dati in essa contenuti e' effettuata entro i novanta giorni successivi alla data di pubblicazione del suddetto provvedimento nella Gazzetta Ufficiale e quindi entro il 20 novembre 2007.

Sono soggetti all'obbligo di presentare la predetta dichiarazione coloro che hanno fruito o intendono fruire della deduzione maggiorata fino a 10.000 euro, di cui all'articolo 11, comma 1, lett. a), n. 3, del decreto IRAP.

I soggetti che non hanno fruito della citata deduzione maggiorata, sono obbligati - a pena di decadenza - a presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà prima della fruizione medesima.

1.2 Descrizione delle misure

Le nuove deduzioni introdotte nella disciplina dell'IRAP possono essere fruito da tutti i contribuenti in relazione al personale dipendente impiegato a tempo indeterminato nel periodo d'imposta. E' opportuno precisare, peraltro, che nessuna deduzione spetta per i dipendenti destinati dall'impresa a strutture produttive estere: in questo caso infatti, le deduzioni stesse devono intendersi implicitamente assorbite nella previa esclusione dalla base imponibile di tutto il valore della produzione realizzato fuori dal territorio dello Stato; cio', a prescindere dal parametro rilevante per i diversi soggetti passivi ai fini della determinazione della quota di valore della produzione realizzata all'estero.

La deduzione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2), del decreto IRAP, relativa alla deduzione di un importo forfetario - pari a 5.000 euro - costituisce una misura di carattere generale, fruibile su base annua dalla generalita' dei contribuenti, fatto salvo quanto si dira' in seguito in relazione ad alcuni casi di esclusione espressamente stabiliti.

Relativamente alla deduzione maggiorata (fino a 10.000 euro), si precisa che la medesima e' soggetta alle "nuove" regole, illustrate nel paragrafo precedente, che la Commissione europea ha recentemente emanato in materia di aiuti de minimis.

Il regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione europea del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato istitutivo agli aiuti di importanza minore ("de minimis"), ha infatti rivisto alcune delle condizioni previste dal regolamento (CE) n. 69/2001, richiamato dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 3), come modificato dalla Finanziaria 2007.

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 2, par. 2, del nuovo regolamento CE n. 1998/2006, l'importo complessivo degli aiuti concessi a titolo de minimis ad una medesima impresa non deve superare i 200.000,00 euro nell'arco di tre esercizi finanziari. L'articolo 2, par. 2, del regolamento (CE) n. 69/01, fissava invece in 100.000,00 euro l'ammontare massimo di aiuto fruibile su un periodo di tre anni. Viene, di conseguenza, abbandonato il riferimento agli anni solari, atteso che la nuova disciplina prevede che il calcolo sia rapportato agli esercizi finanziari, da intendersi come periodi d'imposta rilevanti in conformita' alle disposizioni vigenti in materia fiscale in ciascuno degli Stati membri interessati.

Il calcolo del bonus spettante nel periodo di tempo di riferimento deve essere effettuato su "base mobile". Pertanto, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia gia' beneficiato di aiuti a titolo di de minimis, al fine di individuare il bonus residuo ancora utilizzabile, fatto salvo il rispetto dei limiti fissati dal nuovo regolamento CE, risultera' necessario stabilire quanto gia' fruito nell'arco dei due esercizi antecedenti il periodo d'imposta considerato.

Tab. 1 (Ammontare di aiuto fruibile)

Omissis... La tabella e' visibile nel formato PDF sulla pagina WEB del Servizio di Documentazione Tributaria

Nella situazione rappresentata nella Tabella 1, qualora il soggetto abbia gia' beneficiato per i periodi d'imposta 2005 e 2006 di un bonus complessivo di 100.000,00 euro, potra' fruire nell'esercizio 2007 di un bonus residuo pari a 100.000,00 euro, risultante dalla differenza tra il massimale (200.000,00 euro) stabilito dal nuovo regolamento (CE) n. 1998/2006 e il bonus (nell'es. pari a 100.000,00) gia' utilizzato nei due periodi d'imposta precedenti.

I massimali sopra riportati si applicano a prescindere dalla forma dell'aiuto de minimis, dall'obiettivo perseguito o dal fatto che l'aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse di origine comunitaria.

Si segnala che la deduzione maggiorata e' alternativa alla deduzione

base in relazione ai singoli lavoratori alle dipendenze del contribuente, senza che vi sia l'obbligo di effettuare un'unica scelta valida per tutti i dipendenti.

Ad esempio, in presenza di cinque dipendenti impiegati nella regione Lazio e di otto dipendenti impiegati nella regione Abruzzo, il contribuente potrà, in alternativa, scegliere:

Opzione 1)

- . per ciascuno dei cinque dipendenti della regione Lazio una deduzione unitaria pari a 5.000, 00 euro;
- . per ciascuno degli otto dipendenti della regione Abruzzo una deduzione unitaria pari a 10.000,00 euro.

Opzione 2)

- . per ciascuno dei cinque dipendenti della regione Lazio una deduzione unitaria pari a 5.000, 00 euro;
- . per tre dipendenti della regione Abruzzo una deduzione unitaria pari a 10.000,00 euro e per gli altri cinque dipendenti una deduzione unitaria pari a 5.000, 00 euro.

Il risparmio d'imposta ottenuto dai contribuenti che fruiscono della deduzione maggiorata rilevante ai fini del rispetto del limite di 200.000 euro fissato dal regolamento CE va calcolato sull'intero importo della deduzione richiesta e non sulla sola parte incrementale. Nel caso 1) e' quindi pari a 3.400,00 euro (4,25% di 80.000,00); nel caso 2, e' invece pari a 1275 euro (4,25% di 30.000).