



CIRCOLARE n. 13/2016

Trasmessa via p.e.c.

Alla Direzione Generale

Al Segretariato generale

Alle Direzioni Centrali

All'Ufficio di Gabinetto

All'Ufficio stampa e comunicazione

All'Avvocatura della Regione

Alla Protezione civile della Regione

Al Servizio coordinamento politiche per la montagna

Al Servizio relazioni internazionali e infrastrutture
strategiche

SEDI

Oggetto: legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2, articolo 2, comma 2. Riduzione dell'aliquota dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) a favore delle imprese "virtuose".

1. DISPOSIZIONI GENERALI

La presente Circolare disciplina le modalità per l'applicazione della riduzione dell'aliquota dell'IRAP per le imprese "virtuose" e sostituisce la Circolare esplicativa del 6 giugno 2007, n. 11 della Direzione centrale risorse economiche e finanziarie, la Circolare esplicativa del 6 marzo 2008, n. 3 della Direzione centrale risorse economiche e finanziarie e la Circolare del 20 aprile 2012, n. 4 della Direzione centrale finanze, patrimonio e programmazione al fine di aggiornare i riferimenti normativi ivi contenuti adeguandoli alle intervenute modifiche della legislazione regionale e statale.

2. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

✓ *Normativa regionale*

- articolo 2 della legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2 (Legge finanziaria 2006);
- Decreto del Presidente della Regione 6 dicembre 2006, n. 0372/Pres. - Regolamento recante criteri e modalità per l'applicazione dell'aliquota IRAP di cui all'articolo 2, comma 2, della legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2 (Legge finanziaria 2006) – come da ultimo modificato con D.P.Reg. 24 giugno 2016, n. 0129/Pres., di seguito "Regolamento";

✓ *Normativa statale*

- decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).
- decreto-legge 185/2008 (articolo 17, comma 1) e decreto-legge 78/2010 (articolo 44).

✓ *Compatibilità con la normativa europea in materia di aiuti di Stato*

La norma agevolativa è stata notificata, per certezza giuridica, alla Commissione Europea, che ne ha confermato la piena compatibilità con le norme comunitarie, in quanto misura generale, non costituente aiuto di Stato.

3. SOGGETTI BENEFICIARI E REQUISITI

3.1 *Requisito soggettivo*

Sotto il profilo soggettivo, sono ammessi ad applicare la riduzione di aliquota IRAP tutte le categorie di soggetti passivi IRAP ad eccezione:

- delle amministrazioni pubbliche relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività istituzionale;

- degli imprenditori agricoli di cui all'art. 45, comma 1, del decreto legislativo 446/1997, per i quali però occorre tenere conto dell'abrogazione del medesimo comma 1 del predetto articolo 45 d.lgs. 446/1997 operata dalla legge 29 dicembre 2015, n. 208 (articolo 1, commi 70 e 72) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.
- degli esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che associata.

Le suddette categorie di soggetti passivi Irap, ai sensi dell'articolo 7, comma 2 del Regolamento, possono beneficiare dell'agevolazione a condizione che abbiano acquisito la soggettività passiva da più di tre periodi d'imposta. Ciò in quanto la verifica degli incrementi stabiliti dalla norma per l'applicazione della riduzione di aliquota richiede un raffronto tra l'anno di riferimento (ad. es. 2015) ed il triennio precedente (nel caso di specie 2014, 2013 e 2012).

3.2 Requisito territoriale

Con riguardo al requisito territoriale, l'aliquota IRAP ridotta per le imprese "virtuose" si applica nei confronti di tutti i soggetti passivi che realizzano il valore della produzione (o parte di esso) nella Regione Friuli Venezia Giulia, a prescindere dalla collocazione della residenza o della sede legale nel territorio regionale.

3.3 Requisito oggettivo

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, della L.R. 2/2006, l'applicazione della riduzione di aliquota dello 0,92 per cento compete ai soggetti passivi che, alla chiusura del singolo periodo d'imposta, realizzano entrambe le condizioni di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 2, comma 2, della legge regionale 2/2006.

- ✓ Condizione di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a), della legge regionale 2/2006 (primo parametro)

Per la realizzazione del primo parametro, viene richiesto l'incremento del valore della produzione netta - aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP - di almeno il tre per cento rispetto alla media del triennio precedente.

Per valore della produzione netta si intende la base imponibile dell'IRAP, determinata ai sensi dell'articolo 3, comma 1 del Regolamento, al lordo delle seguenti deduzioni (articolo 3, comma 2 del Regolamento):

- deduzione di cui all'articolo 11, comma 4 bis del decreto legislativo 446/1997;
- deduzione di cui all'articolo 11, comma 4 bis 1, del decreto legislativo 446/1997;
- deduzione di cui all'articolo 11, commi 4 quater, 4 septies e 4 octies del decreto legislativo 446/1997;
- deduzione di cui all'articolo 17, comma 1 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale) e all'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.).

L'esclusione delle predette deduzioni ha la finalità di evitare la neutralizzazione delle agevolazioni introdotte dal legislatore statale.

Per "ammortamenti rilevanti ai fini IRAP", si intende le quote di ammortamento del costo dei beni materiali e immateriali deducibili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. Tale posta va sommata al valore della produzione netta, in quanto espressione delle risorse tecniche investite dall'azienda per aggiungere valore alla produzione.

Per "contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP", si intende i contributi dello Stato e degli altri enti pubblici che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP, così come previsto dagli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 446/1997, secondo i quali concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

L'articolo 5, comma 3, della legge 289/2002 (legge finanziaria 2003) ha precisato che i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP anche se risultano esclusi dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, a meno che l'esclusione dalla base imponibile IRAP non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni speciali.

Da quanto sopra, emerge che i "contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP", di cui all'art. 4, comma 2, del Regolamento, sono i contributi dello Stato e degli altri enti pubblici erogati in base ad una norma di legge - a prescindere dalla loro esclusione dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi - eccetto quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, in base a quanto disposto dai richiamati articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 446/1997.

In caso di soggetti che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni, i valori da prendere in considerazione, ai fini del calcolo degli incrementi previsti dalla normativa regionale, sono quelli realizzati su base nazionale.

- ✓ Condizione di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge regionale 2/2006 (secondo parametro)

Il secondo parametro da prendere in considerazione per l'applicazione alle imprese "virtuose" della riduzione di aliquota dello 0,92 per cento è rappresentato dall'incremento di almeno il 3 per cento rispetto alla media del triennio precedente, dei costi relativi al personale riconducibili fra quelli di cui alla lettera B), n. 9) dello schema di Conto economico contenuto nell'art. 2425 del codice civile, diminuiti degli oneri per il personale dipendente deducibili ai fini dell'IRAP ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 446/1997.

L'articolo 5 del Regolamento chiarisce dunque che per costi relativi al personale (...) si intendono quelli per il personale "dipendente". L'esclusione di altre deduzioni ha anche in questo caso la finalità di evitare la neutralizzazione delle agevolazioni introdotte dal legislatore statale.

La rilevanza ai fini della costruzione del parametro, dei soli costi relativi al personale classificabili nella lettera B), n. 9) dello schema di Conto economico, con esclusione, pertanto, dei costi relativi a rapporti cosiddetti "parasubordinati" e a rapporti di lavoro autonomo, è, infatti, diretta a favorire l'instaurazione di rapporti di lavoro subordinato.

A tal riguardo, si precisa che per quanto concerne, in particolare, il contratto di lavoro interinale, poiché dal punto di vista giuridico tale contratto non determina un rapporto di lavoro dipendente con l'utilizzatore, il relativo costo non partecipa alla determinazione del parametro in questione.

Con riferimento alle società cooperative, occorre evidenziare che per effetto della legge 3 aprile 2001, n. 142, recante "Revisione delle legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore", tra i costi per il personale ammessi ai fini della costruzione del parametro rientrano anche quelli relativi ai rapporti di lavoro subordinato instaurati da tali Società con i propri soci.

Per i soggetti non tenuti alla redazione del Conto economico l'importo da assumere ai fini della determinazione dei costi relativi al personale deve essere ricavato tenendo conto di quanto disposto dall' art. 2425, comma 1, lettera B) n. 9, del codice civile.

In caso di soggetti che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni, i valori da prendere in considerazione, ai fini del calcolo degli incrementi previsti dalla normativa regionale, sono quelli realizzati su base nazionale.

4. IL PRINCIPIO DI OMOGENEITA' (articolo 6, comma 3 bis del Regolamento)

L'articolo 6, comma 3 bis del Regolamento introduce un principio di omogeneità dei valori assunti per la valutazione del comportamento virtuoso, al fine di rilevare l'effettiva crescita dell'azienda e, dunque, rendere compatibili i benefici discendenti dalla normativa regionale in materia di IRAP con le modifiche di volta in volta apportate dal legislatore statale alla disciplina della medesima imposta.

In forza di tale principio, il confronto di cui all'art. 6, commi 2 e 3, del Regolamento deve avvenire fra "valori omogenei", con ciò intendendo che le componenti concorrenti alla formazione dei valori assunti a riferimento per ciascuna annualità devono essere determinate secondo parametri uniformi per tutti e quattro i periodi di imposta interessati dall'applicazione della manovra.

Pertanto, al fine di assicurare che la valutazione dei requisiti di virtuosità avvenga secondo parametri omogenei, è necessario utilizzare, per ciascuna delle annualità interessate, il medesimo sistema di calcolo della base imponibile Irap.

Occorre quindi, per entrambi i parametri:

- individuare il medesimo sistema di calcolo da applicare tra quelli vigenti in uno dei quattro periodi d'imposta interessati dalla valutazione di "virtuosità" dell'impresa;
- estendere il sistema di calcolo prescelto all'intero quadriennio.

5. DECORRENZA E MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

La riduzione di aliquota Irap di cui all'articolo 2, comma 2 della legge regionale 2/2006, introdotta a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2006, è a regime.

La riduzione dell'aliquota Irap di base di cui all'articolo 16, commi 1 e 1-bis del decreto legislativo 446/1997, applicabile al valore della produzione netta realizzato nel territorio regionale, è pari allo 0,92 per cento.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 7 della legge regionale 2/2006, la riduzione di aliquota IRAP di cui alla presente circolare non è cumulabile con le altre riduzioni di aliquota IRAP previste dalla normativa regionale.

6. MODALITA' DI APPLICAZIONE

✓ *Inizio e cessazione attività in corso d'anno*

Nel caso in cui un soggetto passivo inizi o cessi l'attività in corso d'anno, ai fini del calcolo della media triennale, i dati relativi al primo o all'ultimo esercizio debbono essere considerati per il loro valore effettivo, relativo alla frazione d'anno, e non ragguagliati alla durata del periodo d'imposta.

✓ *Modifica dell'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente*

L'art. 76 del TUIR definisce il periodo d'imposta prevedendo che lo stesso è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo.

Nel caso in cui una società o un ente deliberi la modifica della durata dell'esercizio o del periodo di gestione e per effetto di detta modifica si determini un esercizio di transizione di durata inferiore all'anno, tale esercizio, rientrando nella definizione di periodo d'imposta di cui alla suddetta norma, rappresenta un periodo d'imposta autonomo da considerare ai fini del calcolo del triennio.

7. OPERAZIONI STRAORDINARIE

✓ *Fusione*

Nel caso di fusione propria o di fusione per incorporazione, la società risultante dalla fusione, o la società incorporante, subentra in tutte le situazioni giuridiche, attive e passive, che facevano capo alla società fusa, o alla società incorporata, compresa, dunque, la soggettività passiva ai fini dell'IRAP.

La società risultante dalla fusione o la società incorporante è, pertanto, legittima titolare del diritto ad usufruire dell'aliquota ridotta, previa verifica delle condizioni richieste dalla legge.

Al fine di individuare i periodi d'imposta rilevanti per il calcolo del valore medio del triennio antecedente dovrà farsi riferimento alla società che ha iniziato l'attività prima della (o delle) altra/e.

Per il computo del valore medio nei periodi di coincidenza temporale degli esercizi delle società partecipanti alla fusione si deve tener conto della somma dei valori relativi a ciascuna società.

✓ *Scissione*

La scissione, al pari della fusione, è un atto modificativo del contratto di società che incide sull'identità della società stessa senza estinguerla; per cui la società beneficiaria, sia essa preesistente o di nuova costituzione, subentra nella soggettività passiva della società scissa. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in oggetto in caso di scissione, la società beneficiaria dovrà considerare, per il computo della media del triennio precedente, anche i valori (valore della produzione e costo del personale) della società scissa, in proporzione alla quota di patrimonio contabile acquisita a seguito dell'operazione.

Analogamente, in caso di scissione parziale la società scissa, ai fini del computo della media del triennio precedente, dovrà considerare i valori al netto della parte proporzionalmente riferibile al patrimonio contabile attribuito alla (o alle) società beneficiaria/e.

✓ *Trasformazione*

In caso di trasformazione, poiché vi è sempre continuità agli effetti della soggettività passiva dell'IRAP, il soggetto che risulta dalla trasformazione ha diritto ad usufruire della riduzione di aliquota, previa realizzazione delle condizioni previste dalla legge.

Relativamente all'anno in cui è avvenuta la trasformazione si dovrà assumere, per ciascun parametro, il valore risultante dalla somma dei rispettivi valori realizzati dalla società trasformanda e dalla società risultante dalla trasformazione. A tal proposito, si fa presente, in particolare, che, nel caso di trasformazione da Società di persone in Società di capitali, e viceversa, l'obbligo di presentare la dichiarazione IRAP con due modelli diversi non fa venir meno la continuità, agli effetti della soggettività passiva dell'IRAP, nell'unico periodo d'imposta.

8. CASI PARTICOLARI (riferiti al trasferimento di azienda o ramo aziendale, cessione, conferimento, affitto, donazione, successione ereditaria)

In tutti i casi in cui si verifica un trasferimento di azienda o di ramo aziendale da un soggetto ad un altro, dato che l'agevolazione è di tipo soggettivo le due condizioni-presupposto vanno verificate sia in capo al cedente (o al conferente, o al concedente, o al donante, o al de cuius) sia in capo al cessionario (o al conferitario, o all'affittuario, o al donatario, o al beneficiario).

Mentre il soggetto che ha trasferito l'azienda o il ramo aziendale dovrà porre a confronto la situazione dell'anno in cui è avvenuto il trasferimento, senza considerare quanto oggetto del trasferimento medesimo, con la situazione (media) del triennio precedente, tenendo conto anche della parte trasferita, chi "riceve" l'azienda, o il ramo d'azienda, dovrà, simmetricamente, verificare l'incremento dei parametri di riferimento confrontando i dati del periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento, che ricomprendono l'azienda, o il ramo d'azienda, trasferita, con la media del triennio precedente, riferita esclusivamente ai valori di sua pertinenza.

9. MECCANISMO DI CALCOLO

Il meccanismo di calcolo dei parametri richiesti dalla legge regionale ai fini dell'applicazione della riduzione di aliquota è stato esplicitato dall'art. 6, comma 4, del Regolamento, attraverso una formula matematica.

Al fine di semplificare la verifica dei parametri da parte dei contribuenti è stato, altresì, predisposto un prospetto in formato elettronico per il calcolo degli incrementi.

Tale prospetto, la cui compilazione non è obbligatoria, è reperibile nel sito internet della Regione al seguente indirizzo: <http://www.regione.fvg.it/istituzionale/tributi/tributi.htm>

10. ADEMPIMENTI DEI BENEFICIARI

Le imprese, una volta accertato il possesso dei requisiti, applicano l'aliquota ridotta alla base imponibile IRAP realizzata nel territorio regionale.

All'atto della compilazione del modello IRAP, relativo al periodo d'imposta per il quale è stata applicata l'agevolazione, i soggetti che hanno usufruito della riduzione di aliquota devono indicare nel quadro relativo alla ripartizione della base imponibile, in corrispondenza del codice Regione del Friuli Venezia Giulia "07", il codice aliquota attribuito alla riduzione

dell'aliquota IRAP in oggetto per ciascuna tipologia di soggetto passivo, così come previsto nelle istruzioni del modello IRAP all'Appendice "Elenco delle aliquote applicabili e relativa codifica".

Per l'applicazione dell'aliquota ridotta non è necessario presentare alcuna richiesta o inviare alcuna comunicazione all'Amministrazione regionale.

Il Ragioniere generale

Dott. Paolo Viola

(firmato digitalmente)