



REGIONE AUTONOMA
FRIULI VENEZIA GIULIA

DIREZIONE CENTRALE RISORSE
economiche e finanziarie

tel + 39 040 377 2010
fax + 39 040 377 2381

ragioneria.generale@regione.fvg.it
I - 34132 Trieste, corso Cavour 1

protocollo n. 8370 ref/p
Trieste, 6 giugno 2007
**CIRCOLARE ESPLICATIVA n.
11/2007**

Alla Direzione generale

Alle Direzioni centrali

LORO SEDI

Oggetto: riduzione dell'aliquota dell'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) al 3,25 per cento a favore delle imprese "virtuose" – Legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2 (Legge finanziaria 2006) art. 2, comma 2, e successive modifiche.

1. RIFERIMENTI NORMATIVI

Con l'art. 2, comma 2, della Legge (regionale) finanziaria per il 2006 (L.R. 2/2006) l'aliquota dell'IRAP applicabile alle imprese c.d. "virtuose" - o, più propriamente, che incrementano sia il valore della produzione, sia il costo del personale dipendente, rispetto alla media del triennio precedente - è stata ridotta di un punto percentuale, passando dal 4,25% al 3,25%.

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.

A seguito della conclusione dell'*iter* comunitario, è stato predisposto il Regolamento di esecuzione che definisce i criteri e le modalità per l'applicazione della predetta riduzione di aliquota.

Il suddetto Regolamento, dopo l'approvazione della Giunta regionale, è stato emanato con Decreto del Presidente della Regione 6 dicembre 2006, n. 0372/Pres., pubblicato sul Bur n. 51 del 20 dicembre 2006 ed è reperibile sul sito *internet* della Regione nella "sezione tributi".

2. CAMPO DI APPLICAZIONE

Come stabilito dall'art. 2, comma 2, della L.R. 2/2006, l'aliquota IRAP del 3,25% si applica al valore della produzione netta realizzato nel territorio regionale dai soggetti passivi che, alla chiusura del singolo periodo d'imposta, presentino congiuntamente, su base nazionale, i seguenti requisiti:

- a) un incremento del valore della produzione netta - aumentato degli ammortamenti e diminuito dei contributi pubblici (entrambi) rilevanti ai fini IRAP - di almeno il 5% (cinque per cento) rispetto alla media del triennio precedente;
- b) un incremento dei costi relativi al personale, riconducibili fra quelli di cui all'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile, diminuiti degli oneri deducibili ai fini IRAP, di almeno il 5% (cinque per cento) rispetto alla media del triennio precedente.

L'aliquota ridotta si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2006 ed ha carattere permanente (vale a dire "a regime", come confermato nelle istruzioni alla compilazione del modello UNICO 2007 predisposto - su base nazionale - dall'Agenzia delle Entrate).

3. REQUISITO SOGGETTIVO (E TERRITORIALE)

Sotto il profilo soggettivo, sono ammessi ad applicare l'aliquota ridotta 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 D.Lgs. 446/1997;
- degli esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che associata.

Occorre sottolineare che detta riduzione di aliquota IRAP potrebbe sovrapporsi alle disposizioni regionali che - esse pure - stabiliscono riduzioni della medesima aliquota per le nuove imprese artigiane e per le imprese che operano nei territori montani, nel caso in cui il contribuente risulti in possesso dei requisiti per fruire anche delle predette agevolazioni (si ricorda che l'agevolazione stabilita per le nuove imprese artigiane, prevede - ma l'indicazione deve intendersi a titolo esemplificativo - il rispetto della regola "*de minimis*", l'invio di apposita dichiarazione, l'applicazione dell'aliquota del 3,45% in luogo di quella del 3,25% per i soggetti insediati al di fuori delle zone di svantaggio socio

– economico, ma comunque nell’ambito del territorio regionale e l’applicazione per soli cinque periodi d’imposta dalla data di iscrizione all’Albo delle Imprese Artigiane; quella per le imprese che operano nei territori montani stabilisce il rispetto della regola “*de minimis*” e l’invio di apposita dichiarazione).

In tal caso si deve ritenere che il contribuente possa liberamente scegliere il trattamento di maggior favore.

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; in particolare, nel caso di soggetti che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni, si precisa che i valori da prendere in considerazione, ai fini dell’applicazione dell’aliquota ridotta, sono quelli realizzati su base nazionale.

4. REQUISITI OGGETTIVI

Ai sensi dell’articolo 2, comma 2, della L.R. 2/2006 e successive modifiche, l’applicazione dell’aliquota del 3,25% 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 L.R. 2/2006 e successive modifiche (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 5% (cinque per cento) rispetto alla media del triennio precedente.

Per valore della produzione netta, come specificato dall’articolo 3 del Regolamento di esecuzione, si intende la base imponibile dell’IRAP al lordo delle seguenti deduzioni:

- deduzione, riferita al valore della produzione, di cui all’articolo 11, comma 4 *bis*, del D.Lgs. 46/1997 (deduzioni pari, ad esempio, ad 8000 euro fino a 180,709,91 euro di base imponibile);
- deduzione, per ciascun lavoratore dipendente impiegato nel periodo d’imposta, di cui all’articolo 11, comma 4 *bis* 1, del D.Lgs. 446/1997 (pari a 2000 euro per ogni lavoratore fino ad un massimo di cinque);

- deduzione, per incremento occupazionale, di cui all'articolo 11, commi 4 *quater*, 4 *quinquies* e 4 *sexies* del D.Lgs. 446/1997;
- deduzione, per redditi di lavoro dipendente o autonomo corrisposti a ricercatori di cui all'articolo 3 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici) convertito, con modificazioni, nella L. 24 novembre 2003, n. 326.

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

Si rileva che la deduzione di cui al comma 4-*sexies*, dell'art. 11, del D.Lgs. 446/97, introdotta dalla Legge finanziaria 296/2006 (Legge finanziaria nazionale per il 2007) - e cioè la deduzione nel caso di assunzione di lavoratrici rientranti nella definizione di "lavoratore svantaggiato" di cui al regolamento CE n. 2204/2002 - successivamente all'emanazione del Regolamento di esecuzione, sebbene non espressamente prevista fra le deduzioni elencate all'art. 3, comma 3, del Regolamento medesimo, non va considerata nel "valore della produzione netta" utile ai fini della determinazione del parametro, in quanto trattasi di deduzione alternativa a quella già prevista dal comma 4-*quinquies* del D.Lgs. 446/1997.

Per maggior chiarezza si evidenzia che l'importo da assumere ai fini della determinazione del valore della produzione, utile per il calcolo del parametro, corrisponde a quello riportato nel Modello Unico 2007 - dichiarazione IRAP, periodo d'imposta 2006, quadro IQ, al rigo denominato "Totale valore della produzione"; in particolare:

- per le persone fisiche il rigo di riferimento è IQ 41;
 - per le società di persone il rigo di riferimento è IQ 40;
 - per le società di capitali il rigo di riferimento è IQ 69;
 - per gli enti non commerciali ed equiparati, il rigo di riferimento è IQ 41.
- Per ammortamenti rilevanti ai fini IRAP, si intendono 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 intendono i contributi dello Stato e degli altri enti pubblici che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP, così come previsto dall'articolo 11, comma 3, del D.Lgs. 446/1997; il quale dispone che 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'art. 5, comma 3, della L. 289/2002 (Finanziaria nazionale 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 dal richiamato art.11, comma 3, del D.Lgs. 446/1997 (quali, a titolo esemplificativo, le spese per il personale dipendente o gli interessi passivi).

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

Il secondo parametro da prendere in considerazione per l'applicazione alle imprese “virtuose” della aliquota del 3,25% è rappresentato dall'incremento di almeno il 5% (cinque per cento) rispetto alla media del triennio precedente, dei costi relativi al personale riconducibili fra quelli di cui alla lett. B), n. 9) dello schema di Conto economico contenuto nell'art. 2425 del codice civile, e come tali indeducibili ai fini dell'IRAP.

Per esplicita previsione di legge, non si deve, invece, tener conto degli oneri per il personale dipendente deducibili ai fini dell'IRAP ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 446/1997 (ad es. il contributo per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e, a decorrere dal 2007, gli oneri deducibili per effetto del cuneo fiscale).

L'art. 5 del Regolamento chiarisce che per costi relativi al personale (...) si intendono quelli per il personale “dipendente”.

La rilevanza ai fini della costruzione del parametro, dei soli costi relativi al personale classificabili nella lett. 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 142/2001, 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.

5. MODALITÀ DI APPLICAZIONE

La verifica degli incrementi stabiliti dalla norma per l’applicazione dell’aliquota ridotta richiede un raffronto tra l’anno di riferimento (ad. es. 2006) ed il triennio precedente (nel caso di specie 2005, 2004 e 2003).

Al fine di consentire il suddetto raffronto, il Regolamento, all’art. 7, comma 2, prevede che possono applicare l’aliquota ridotta solamente i soggetti che hanno acquisito la soggettività passiva da più di tre periodi d’imposta.

L’art. 8, del Regolamento provvede, poi, ad individuare il periodo di imposta di riferimento e quello da assumere quale triennio antecedente in sede di prima applicazione dell’agevolazione. Ne deriva che i soggetti passivi con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare applicano l’aliquota IRAP nella misura del 3,25% per il periodo d’imposta 2006, assumendo i periodi di imposta 2005, 2004, 2003 quale triennio di riferimento; i soggetti passivi con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare, chiuso successivamente al 1° gennaio 2006, applicano l’aliquota IRAP nella misura del 3,25% per il periodo d’imposta 2005/2006, assumendo i periodi di imposta 2004/2005, 2003/2004, 2002/2003 quale triennio di riferimento.

- 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 si può fondatamente ritenere, pur in assenza di specifiche disposizioni al riguardo, che i dati relativi al primo o all’ultimo esercizio debbano 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.

6. 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.

7. 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.

8. MECCANISMO DI CALCOLO

Il meccanismo di calcolo dei parametri richiesti dalla legge regionale ai fini dell'applicazione della aliquota al 3,25% 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>

9. ADEMPIMENTI DEI BENEFICIARI

Per avvalersi dell'agevolazione non è necessario presentare alcuna comunicazione, né preventiva, né successiva all'Amministrazione regionale.

Le imprese "virtuose" riducono "in automatico" i propri versamenti sulla base di un meccanismo di autovalutazione che non richiede alcuna procedura burocratica.

All'atto della compilazione del Modello UNICO, Quadro IQ, i soggetti che hanno usufruito della riduzione di aliquota devono indicare, all'interno della sezione dedicata alla ripartizione della base imponibile e dell'imposta, nel rigo relativo alla Regione Friuli Venezia Giulia, alla colonna "Normative regionali", il codice A3, così come previsto nelle istruzioni del modello UNICO, Quadro IQ, all'Appendice "Elenco e relativa codifica delle disposizioni emanate con leggi regionali modificative del regime impositivo e delle aliquote applicabili".

IL DIRETTORE CENTRALE
f.to dott. Kovatsch