



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. 3539 /REF/CARB

Trieste, 6 marzo 2008

CIRCOLARE ESPLICATIVA n. 3/2008

Alla Direzione generale

Alle Direzioni centrali

LORO SEDI

Oggetto: Modifiche al Regolamento di cui al D.P.Reg. 6 dicembre 2006 n. 372/Pres. recante criteri e modalità per l'applicazione dell'aliquota IRAP nella misura del 3,25 per cento in attuazione dell'art. 2, comma 2 della L.R. 18 gennaio 2006 n. 2 (Legge finanziaria 2006) – D.P.Reg. 18 dicembre 2007, n. 414/Pres.

1. RIFERIMENTI NORMATIVI

Con il Regolamento 18 dicembre 2007 n. 414/Pres. (di seguito denominato Regolamento modificativo) è stato integrato il contenuto normativo del Regolamento 6 dicembre 2006 n. 372/Pres. (di seguito denominato Regolamento già vigente) disciplinante le modalità applicative dell'aliquota IRAP ridotta a favore delle cosiddette "imprese virtuose".

In particolare, le integrazioni sono contenute negli articoli 1 e 2 del suddetto Regolamento modificativo, aventi rispettivamente ad oggetto - nell'uno - il recepimento di previsioni normative (introdotte dalla legge finanziaria dello Stato per il 2007) incidenti sulla determinazione del primo parametro di virtuosità, e - nell'altro - l'introduzione di un principio che consente di valutare in modo omogeneo i valori assunti per la misurazione della *performance* aziendale in ciascuno degli anni considerati, al fine di ovviare agli inconvenienti derivanti dall'abbattimento del c.d. "cuneo fiscale" e dalla deducibilità degli oneri in materia di ricerca e sviluppo.

Le modifiche apportate al Regolamento già vigente si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1 gennaio 2007, così come previsto dall'art. 3 del Regolamento modificativo.

Di seguito si procede alla disamina delle suddette modificazioni e delle problematiche connesse alla loro applicazione.

2. LE NOVITÀ CONTENUTE NEL REGOLAMENTO MODIFICATIVO. MODALITÀ APPLICATIVE.

Articolo 1

L'articolo 1 del Regolamento modificativo integra il contenuto dell'art. 3, comma 3, lett. c) del Regolamento già vigente al fine di includere tra le deduzioni da non considerare per il computo del primo parametro (rappresentato dall'incremento del valore della produzione) anche le fattispecie di nuova istituzione previste dai commi 4 sexies e 4 septies dell'art. 11 del D.Lgs. 446/97.

Nel caso di specie, quindi, la novità risiede nell'estensione delle prescrizioni contenute nella norma regionale alle ipotesi precedentemente non contemplate dalla legge statale.

In occasione dell'emanazione delle disposizioni volte a ridurre il cuneo fiscale, il legislatore ha infatti modificato anche la disciplina di alcuni degli incentivi all'occupazione già previsti dalla normativa IRAP.

In particolare, la disposizione contenuta nel suddetto comma 4 sexies riconosce a favore dei soggetti passivi che beneficiano della deduzione per incremento occupazionale di cui al comma 4 quater (ed in alternativa alla misura di cui al comma 4 quinquies, che prevede una maggiorazione della deduzione per incremento occupazionale nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87, par. 3, lettere a) e c) del Trattato che istituisce la Comunità Europea) un incremento della deduzione in caso di assunzione di lavoratrici svantaggiate secondo la definizione recata dal Regolamento (CE) n.2204/2002 relativo all'applicazione degli Aiuti di Stato a favore dell'occupazione.

Trattandosi di una deduzione alternativa ad una già esclusa dal computo del valore della produzione netta utile ai fini del calcolo del primo parametro di virtuosità, la previsione di tale deduzione ha reso necessario l'adeguamento del Regolamento già

vigente in modo da ricomprendere anche detta fattispecie tra quelle che non devono essere dedotte dal predetto valore della produzione netta (art. 3, comma 3, lett. c)).

Per quanto concerne il comma 4 septies, invece, tale disposizione prevede che per ciascun dipendente l'ammontare delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1, 4 bis.1 e 4 quater non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro ed è alternativa alla fruizione delle disposizioni di cui ai commi 1, lettera a), numero 5; 4 bis.1, 4 quater, 4 quinquies e 4 sexies .

Tale criterio dell'alternatività vieta, in sostanza, di cumulare in relazione allo stesso dipendente le nuove deduzioni per l'abbattimento del cuneo fiscale con quelle già previste dalla disciplina dell'IRAP.

Anche in questo caso, poiché il criterio dell'alternatività potrebbe condurre a scegliere le agevolazioni già previste in precedenza dalla normativa IRAP e inserite tra quelle escluse dal computo del valore della produzione netta utile ai fini del calcolo del primo parametro di virtuosità, si è reso necessario modificare il Regolamento già vigente al fine di ascrivere anche tale fattispecie tra quelle che non devono essere dedotte dal predetto valore della produzione netta (art. 3, comma 3, lett. c)).

Articolo 2

L'articolo 2 del Regolamento modificativo aggiunge all'art. 6 del Regolamento già vigente il comma 3 bis contenente la previsione di un principio di omogeneità dei valori assunti per la valutazione del comportamento virtuoso, in maniera da 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 già vigente, cioè quello posto in atto nel meccanismo di determinazione dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota ridotta, 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.

Pertanto, al fine di assicurare che la determinazione dei requisiti di virtuosità avvenga secondo parametri uniformi, è necessario individuare il sistema fiscale ai fini IRAP da adottare per tutto il quadriennio.

Casi particolari:

- *Cuneo fiscale*

E' evidente come tale principio risolva, innanzitutto, l'effetto distorsivo prodotto sulla determinazione della virtuosità aziendale dall'abbattimento del cuneo fiscale introdotto dalla legge finanziaria dello Stato per il 2007.

Più specificatamente ci si riferisce alla previsione – contenuta nella L. 27 dicembre 2006 n. 296, art. 1, commi 266 e ss. (Legge Finanziaria statale per il 2007) - di nuove misure di sostegno a favore dei soggetti economici, finalizzate all'abbattimento del cosiddetto "*cuneo fiscale*", ovvero del divario esistente tra il costo complessivo sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti e la retribuzione netta percepita dai lavoratori stessi.

Per misurare la virtuosità delle imprese, infatti, la norma agevolativa regionale richiede l'avverarsi di due condizioni, che consistono nell'incremento pari al 5% per l'anno di riferimento tanto del valore della produzione netta (aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP) rispetto alla media del triennio precedente (primo parametro), quanto del costo del lavoro (*rectius* 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), sempre rispetto alla media del triennio precedente (secondo parametro).

Considerato che le deduzioni introdotte dal cuneo fiscale sono applicabili solamente a decorrere dall'anno 2007 ed influiscono sulla determinazione delle poste assunte dalla norma agevolativa, il confronto tra valori disomogenei non consente la corretta misurazione dell'incremento.

Nello specifico:

- per quanto riguarda la prima condizione, posto che le deduzioni introdotte con il "*cuneo fiscale*" riducono la base imponibile IRAP (che costituisce la base di calcolo del valore della produzione utile ai fini della determinazione

dell'incremento richiesto) solo dall'anno 2007, il confronto verrebbe ad operare fra valori costruiti in ragione di componenti diverse e la comparazione con gli anni pregressi risulterebbe inevitabilmente alterata.

- per quanto riguarda la seconda condizione (che misura l'incremento del costo del lavoro, individuato nel costo sostenuto per il personale dipendente al netto degli oneri deducibili rilevanti ai fini IRAP, relativi al personale), poiché le deduzioni introdotte per l'abbattimento del cuneo fiscale si ascrivono fra gli oneri deducibili ai fini IRAP solo dall'anno 2007, il relativo ammontare è destinato a crescere, mentre il valore del costo del lavoro utile ai fini della determinazione del parametro è destinato simmetricamente a ridursi.

La compressione del costo del lavoro relativo al periodo d'imposta di riferimento, rispetto alla media del triennio precedente anche in tal caso, quindi, altera il raffronto con gli anni pregressi.

Il ricorso al principio di omogeneità consente, dunque, di ovviare agli inconvenienti sopra descritti in quanto, laddove venga prescelto il sistema fiscale vigente nel triennio antecedente all'anno 2007, il contribuente non dovrà tener conto, nel calcolo dei parametri di virtuosità, delle deduzioni per l'abbattimento del c.d. "cuneo fiscale" neanche per il periodo d'imposta 2007.

Qualora, al contrario, si opti per il regime fiscale vigente nell'anno 2007, sempre in ossequio al medesimo principio, si dovrà procedere alla determinazione dei parametri del triennio precedente alla stregua del medesimo.

- Costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo

L'introduzione del principio di omogeneità consente, inoltre, di risolvere anche una problematica legata alla deducibilità, a decorrere dall'anno 2005, dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 1, comma 347, lettera a), L. 30 dicembre 2004, n. 311 - Legge finanziaria statale per il 2005).

In virtù del principio di omogeneità, nell'ambito del confronto per la determinazione dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota ridotta, potrà adottarsi il regime fiscale vigente nell'anno 2004 (in quanto unico periodo d'imposta in cui era assente tale previsione normativa) oppure estendersi a detta annualità il regime fiscale successivamente introdotto.

In tal modo si uniformeranno le poste che concorrono a formare i parametri utili ai fini della determinazione dell'incremento premiante.

Articolo 3

L'art. 3 del Regolamento modificativo prevede che l'applicazione decorre dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007.

Pertanto, i soggetti passivi:

- con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, applicano per la prima volta le disposizioni di cui al predetto Regolamento in sede di determinazione dell'imposta dovuta per l'anno 2007. In tal caso, quindi, il principio di omogeneità troverà applicazione a partire dal confronto tra l'anno 2007 ed il triennio 2006/2005/2004;
- con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, applicano per la prima volta le disposizioni di cui al predetto Regolamento in sede di determinazione dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta 2006/2007. In tal caso, quindi, il principio di omogeneità troverà applicazione a partire dal confronto tra l'anno 2006/2007 ed il triennio 2005-2006/2004-2005/2003-2004.

IL DIRETTORE CENTRALE

dott. Claudio Kovatsch