

FINANZIARIA 2005: MODIFICHE alla DISCIPLINA dell'IRAP

Importanti novità riguardanti i criteri di determinazione del valore della produzione netta per le imprese ed i professionisti e le nuove deduzioni dalla base imponibile per le piccole e medie imprese.

Circolare Agenzia delle Entrate 5 aprile 2005, n. 13/E.

Modifiche alla disciplina dell'Irap (stralcio)

(...)

1. Finanziaria 2005

L'articolo 1, comma 347, della finanziaria 2005 ha apportato alcune modifiche alla disciplina dell'Irap. Tali modifiche hanno riguardato in particolare:

1. la deduzione per il personale addetto alla ricerca e allo sviluppo;
2. le nuove deduzioni dalla base imponibile per le piccole e medie imprese (Pmi);
3. la nuova deduzione per l'incremento occupazionale

1.1 Deduzione per il personale addetto alla ricerca e allo sviluppo

Attraverso una modifica dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, contenente le disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta, l'articolo 1, comma 347, della finanziaria 2005 ha aggiunto una disposizione che prevede una deduzione a fronte dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi i costi per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

Tale deduzione può essere operata sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base (intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata e sviluppo (nel qual caso invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto).

La deduzione in commento è prevista esclusivamente per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), del D.Lgs. n. 446 del 1997, ossia:

- a) le società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir;
- b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del Tuir, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del Tuir esercenti arti e professioni;
- d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a 2.582,28 euro o a 7.746,85 euro esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6 dell'articolo 34;
- e) gli enti privati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma.

Sono, pertanto, esclusi dalla deduzione in parola, le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio del 1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, di cui alla lettera e-bis, del medesimo articolo 3, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997.

La disposizione esaminata opera a condizione che sussista un'apposita «attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca», la quale può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza di quest'ultimo organo sociale, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140,

e successive modificazioni, (che disciplina le misure fiscali a sostegno dell'innovazione delle imprese industriali) ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale (Caf).

Tale attestazione è richiesta anche allo scopo di rendere attendibile, ai fini del riscontro, la corrispondenza dei costi alla relativa documentazione contabile.

L'articolo 1, comma 347, della finanziaria 2005, inoltre, sostituendo il numero 1 del medesimo articolo 11, comma 1, lettera b), introduce una norma di coordinamento con la disposizione appena commentata. Più precisamente, in deroga alla generale regola d'indeducibilità totale dei costi per il personale, la disposizione citata fa salve le eccezioni previste dalla precedente lettera a).

Per espressa previsione del successivo comma 348 dell'articolo 1, le nuove deduzioni si applicano a partire dal periodo d'imposta che inizia successivamente al 31 dicembre 2004.

1.2 Nuove deduzioni dalla base imponibile

La lettera c) del comma 347 in commento, modifica le disposizioni riguardanti le deduzioni dalla base imponibile Irap di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 attraverso la sostituzione del comma 4-bis.

Con il nuovo comma 4-bis sono state incrementati gli importi spettanti a titolo di deduzione a favore dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e) del D.Lgs. n. 446 del 1997, ossia di tutti i soggetti passivi dell'imposta ad eccezione delle Amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-bis).

Per i soggetti passivi specificati, che hanno un valore della produzione netta non superiore a 180.999,91 euro, sono ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi:

- euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
- euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.

I nuovi importi delle deduzioni si applicano, per espressa previsione del successivo comma 348 dell'articolo 1, a partire dal periodo d'imposta che inizia successivamente al 31 dicembre 2004.

1.3 Deduzione per l'incremento della base occupazionale

Il comma 347, lettera d), della finanziaria 2005 modifica l'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, inserendo, dopo il comma 4-ter, i commi 4-quater e 4-quinquies, che introducono nuove deduzioni rile-

vanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

In particolare, la disposizione recata dal nuovo comma 4-quater introduce la possibilità di dedurre (per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per dipendente) il costo sostenuto per lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, a condizione che essi costituiscano un incremento rispetto al numero dei dipendenti (assunti con il medesimo contratto) mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'agevolazione spetta, quindi, a partire dal periodo d'imposta 2005.

La deduzione massima (che non può in ogni caso eccedere i 20.000 euro) spetta nel limite del minore tra i due seguenti importi:

- il costo del lavoro effettivamente sostenuto per il nuovo dipendente;
- l'incremento complessivo del costo del personale, classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile.

Le assunzioni di nuovi dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, effettuate a partire dall'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2004, potranno anch'esse fruire della deduzione nel limite della media dell'incremento occupazionale raggiunto nei tre periodi d'imposta precedenti.

La deduzione in esame spetta ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), del D.Lgs. n. 446 del 1997, e cioè:

- a) alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir;
- b) alle società in nome collettivo e in accomandita semplice e a quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del Tuir, nonché alle persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 del medesimo testo unico;
- c) alle persone fisiche, alle società semplici e a quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del Tuir esercenti arti e professioni di cui al comma 1 del medesimo articolo;
- d) ai produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a 2.582,28 euro e a 7.746,85 euro esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6

dell'articolo 34;

- e) agli enti privati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir, nonché alle società e agli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma.

Restano escluse le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165 del 2001, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

Il comma 4-quinquies prevede che nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità Europea, individuate dalla Carta Italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006, la deduzione, fissata dal comma 4-quater per un importo massimo di 20.000 euro, spetta in misura doppia.

Si fa presente, però, che l'applicazione delle disposizioni in commento è temporaneamente sospesa, in quanto il successivo comma 348 stabilisce che le stesse «si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in cui interviene l'approvazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea». Pertanto, l'agevolazione introdotta per abbattere il valore della produzione (da assoggettare a tassazione ai fini dell'Irap) diverrà operativa solo a partire dal periodo d'imposta in cui la Commissione europea avrà espresso il proprio parere positivo sul regime, sottoposto al suo esame con apposita notifica.

Per ragioni di opportunità, più dettagliate istruzioni sul funzionamento di queste misure agevolative verranno, pertanto, emanate dopo l'approvazione della Commissione europea.

2. Deduzione per il rientro dei «cervelli»

In questa sede, in relazione all'abbattimento della base imponibile Irap conseguente alla riduzione del carico a fronte di prestazioni di lavoro, si ricorda che, in materia di incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero, l'articolo 3 comma 1 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003 n. 326, prevede che «i redditi di lavoro dipendente o autonomo dei ricercatori, che in possesso di titolo di studio universitari o equiparato, siano non occasionalmente residenti all'estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca all'estero presso Università o centri di ricerca pubblici o privati per almeno due anni continuativi che dalla data di entrata in vigore del presente decreto o in uno dei cinque anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, e che conseguentemente divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, sono imponibili solo per il 10 per cento, ai fini delle im-

poste dirette, e non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'incentivo di cui al presente comma si applica nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi di imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.»

Sull'argomento, si rinvia alla circolare 8 giugno 2004, n. 22/E, la quale fornisce chiarimenti in merito alle disposizioni in parola, con particolare riguardo al contenuto dell'agevolazione e, ai requisiti «soggettivi» e della «residenza fiscale nel territorio dello Stato» necessari per usufruire del beneficio.

In particolare, si sottolinea che la disposizione non si rivolge soltanto ai cittadini italiani emigrati che intendano far ritorno nel paese di origine ma interessa in linea generale tutti i ricercatori residenti all'estero, sia italiani che stranieri i quali, per le loro particolari conoscenze scientifiche, possono favorire lo sviluppo della ricerca in Italia.

3. Modifiche al regime Irap previste dalla Finanziaria 2003

L'articolo 5, comma 1, della finanziaria 2003, modificando gli articoli 10 e 10-bis del D.Lgs. 446 del 1997, consente di dedurre le somme erogate a titolo di borse di studio e assegni di ricerca da parte dei soggetti che determinano la base imponibile con il sistema «retributivo».

Il comma 2 opera una serie di modifiche all'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997. In sintesi la disposizione richiamata:

- consente alla generalità dei contribuenti di dedurre l'intero ammontare delle spese sostenute per il personale assunto con contratti di formazione lavoro; alle imprese autorizzate all'auto-transporto di merci di dedurre le indennità di trasferta previste contrattualmente per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente;
- razionalizza i criteri di determinazione della base imponibile, estendendo ai compensi occasionali per attività commerciali l'indeducibilità già prevista per i compensi relativi a prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, di cui all'articolo 67 del Tuir;
- amplia, al fine di omogeneizzare la disciplina delle imposte sui redditi e quella dell'IRAP, le ipotesi di deducibilità delle somme erogate dal datore di lavoro a terzi per l'acquisizione di beni e servizi destinati ai dipendenti estendendole anche a quelle destinate solo ad alcune categorie di dipendenti.
- modifica l'entità delle deduzioni dalla base imponibile per alleggerire ulteriormente il carico tributario gravante sui contribuenti. Tali dedu-

zioni sono determinate in relazione all'entità della base imponibile ed al numero di lavoratori dipendenti impiegati nel periodo d'imposta, fino ad un massimo di cinque unità.

Il comma 3 reca una norma interpretativa dell'articolo 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguardante l'imponibilità dei contributi concessi a norma di legge.

3.1 Modifiche all'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997

Il comma 2, lett. a), numero 2 dell'articolo 5 della finanziaria 2003, ha sostituito la lettera b), numero 2, del comma 1 dell'articolo 11, del D.Lgs. n. 446 del 1997, modificando il regime d'ineducibilità dei compensi per attività occasionali.

In particolare, il regime di ineducibilità già previsto per le somme corrisposte a titolo di compenso di lavoro autonomo occasionale non esercitate abitualmente di cui all'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir è esteso anche ai compensi erogati per attività commerciali non esercitate abitualmente di cui articolo 67, comma 1, lettera i), del Tuir).

La modifica – come chiarito nella relazione ministeriale al provvedimento legislativo in esame – è diretta ad eliminare un'incongruenza della disciplina previgente che consentiva la deducibilità ai fini dell'Irap di un compenso che il soggetto percipiente non assoggettava al tributo, con «evidente incoerenza rispetto all'impostazione generale del meccanismo impositivo».

Il regime in vigore prima delle modifiche apportate dalla finanziaria 2003, prevede l'ineducibilità anche delle indennità e rimborsi di cui alla lett. m) dell'articolo 67, comma 1, del Tuir ossia le indennità di trasferta e i rimborsi forfetari di spesa percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui all'articolo 1, della legge 16 dicembre 1991, n. 398.

La norma così come sostituita, invece, non contiene più alcun riferimento alle indennità e ai rimborsi di cui alla citata lett. m) dell'articolo 67, comma 1, del Tuir. Tali indennità e rimborsi, pertanto, sono deducibili dalla base imponibile Irap a partire dal 1° gennaio 2003.

Giova ricordare che l'articolo 5, comma 2, lett. a), numero 1, della finanziaria 2003, sostituendo la medesima lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 ha altresì consentito la deducibilità integrale delle spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro. Prima della modifica, tale deduzione era limitata al 70 per cento dell'ammontare dei relativi costi.

È confermata, anche a seguito delle anzidette, ultime, modifiche, la piena deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e delle spese relative agli ap-

prendisti ed ai disabili.

Si ritiene, che a seguito dell'approvazione della legge 14 febbraio 2003, n. 30, (c.d. «legge Biagi»), il riferimento a contratti di formazione lavoro, contemplato dal decreto legislativo n. 446 del 1997, debba intendersi esteso ai nuovi contratti d'inserimento, destinati ad assolvere a finalità analoghe.

Analoga conclusione si ritiene applicabile ai costi per il personale assunto con i nuovi contratti di apprendistato.

Altra modifica prevista dal comma 2, lett. b), dell'articolo 5 della finanziaria 2003, consiste nell'introduzione del comma 1-bis nell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997. Tale disposizione consente alle imprese autorizzate all'attività di autotrasporto di merci di dedurre dalla base imponibile Irap le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir.

Quest'ultimo stabilisce che le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito del dipendente per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto, che si rimborsano analiticamente.

Se le spese di alloggio o di vitto sono rimborsate o fornite gratuitamente, il limite è ridotto di un terzo. Detto limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.

Sono esenti – fino a 15,49 euro per trasferte in Italia e fino a 25,82 euro per trasferte all'estero – le indennità corrisposte a titolo di rimborso di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, in caso di rimborso analitico delle spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto.

Fino a concorrenza dei medesimi importi, pertanto, sono deducibili dalla base imponibile Irap le indennità di trasferta, purché – come espressamente prevede la norma – le stesse siano previste contrattualmente.

Il comma 2, lett. c), dell'articolo 5 della finanziaria 2003 ha modificato l'articolo 11, comma 2, primo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997 con l'obiettivo di omogeneizzare la disciplina prevista agli effetti delle imposte sui redditi con quella dell'IRAP relativamente alla deducibilità dei costi relativi all'acquisto di beni e servizi destinati a dipendenti e collaboratori.

Prima della modifica legislativa in esame la deducibilità di tali costi, ai fini dell'Irap, era consentita solo se gli stessi erano destinati alla generalità dei dipendenti, mentre era esclusa se gli stessi

erano riferiti solo ad una o più categorie di dipendenti.

Tale regime di deducibilità, non era allineato a quello vigente per le imposte sui redditi che consente di dedurre tali costi anche se riferiti a talune categorie di dipendenti o collaboratori.

Con la modifica portata dalla norma in esame, coerentemente con quanto prevede la normativa relativa alle imposte sui redditi, sono ora deducibili anche le somme erogate dal datore di lavoro a terzi per l'acquisizione di beni e servizi destinati a singole categorie di dipendenti e collaboratori.

Infine, con riferimento al comma 2, lettera e), dell'articolo 5 in commento (che ha introdotto il comma 4 bis.1. dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997), si rimanda ai chiarimenti forniti nella risoluzione 10 agosto 2004, n. 116.

3.2 Norma interpretativa

Il comma 3 dell'articolo 5 della finanziaria 2003 contiene una norma d'interpretazione autentica della disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997 riguardante la disciplina dei contributi erogati in forza di legge.

La norma in questione sostituisce il comma 2-quinquies dell'articolo 3 del decreto legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

Essa chiarisce che sono imponibili ai fini Irap i contributi per i quali non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi o da leggi speciali una specifica esclusione dalla base imponibile Irap.

Fanno eccezione a tale principio i soli contributi correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, che risultano, comunque, sempre non imponibili.

Tale posizione interpretativa, peraltro coerente con la relazione ministeriale al decreto legislativo

n. 176 del 10 giugno 1999, era stata già affermata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 148/E del 26 luglio 2000 (paragrafo 2.1.2).

Per maggiore chiarezza si ritiene utile ricordare che il disegno di legge di approvazione della finanziaria 2003 n. 3200-bis era stato inizialmente «stralciato» ed introdotto (attraverso l'articolo 3, comma 2-quinquies) nel decreto legge 209 del 2002 mediante un emendamento in sede di conversione in legge di quest'ultima disposizione. La norma introdotta nel decreto legge non aveva però carattere di norma interpretativa (con effetto «ora per allora»).

Infatti, si affermava che, a decorrere dal 1° gennaio 2003, «la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, si applica anche ai contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempreché l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale».

Il ripristino della formulazione originaria, nella versione definitiva della finanziaria 2003, elimina ogni possibile dubbio al riguardo affermando, con effetto retroattivo, l'imponibilità ai fini Irap dei contributi erogati a norma di legge, laddove l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta medesima non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale o derivi dalla correlazione con componenti negativi non dedotti.

IL COMMENTO

di Luigi Ferrajoli (*)

L'art. 1, comma 347, della Finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311) ha apportato alla disciplina dell'Irap **modifiche** che attengono alle disposizioni concernenti i **criteri di determinazione del valore della produzione netta** per le **imprese** ed i **professionisti**, in particolare la legge interviene sulla componente «costo del lavoro» riconoscendo in

deduzione il costo sostenuto per il **personale** adetto alla **ricerca e sviluppo** e consentendo **riduzioni della base imponibile** ai datori di lavoro che **incrementano il numero dei dipendenti** assunti con contratto a tempo **indeterminato**.

Sono state previste inoltre **nuove deduzioni** dalla base imponibile per le **piccole e medie imprese**.

(*) avvocato e dottore commercialista in Bergamo.

Nella C.M. 5 aprile 2005, n. 13/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il contenuto di tali **innovazioni legislative**, intervenendo anche sulle precedenti modifiche alla disciplina dell'Irap contenute nell'art. 5, L. 27 dicembre 2002 n. 289 e nell'art. 3, comma 1, D.L. 30 settembre 2003 n. 269, conv. con modif. con L. 24 novembre 2003, n. 326 [CFF ● 6003] relativo alla **deduzione** dalla base imponibile degli **incentivi** per il **rientro** in Italia dei **ricercatori** residenti all'estero.

Tali modifiche alla normativa Irap si inseriscono, secondo le intenzioni del Legislatore, nella **progressiva attuazione** dell'art. 8 della legge delega al Governo per la **riforma del sistema fiscale statale** (L. 7 aprile 2003, n. 80 [CFF ● 76]) che prevede una **graduale riduzione** dell'Irap al fine della sua successiva eliminazione dal sistema tributario.

MODIFICHE APPORTATE dalla FINANZIARIA 2005

L'art. 11, comma 1, lettera a), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ● 3918n] è stato modificato dall'art. 1, comma 347 della Finanziaria 2005, con l'introduzione della previsione di **deducibilità dei costi** sostenuti per il **personale** addetto alla **ricerca e sviluppo**.

L'innovazione che riguarda i soggetti passivi dell'imposta indicati nell'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 3918c] (**società ed enti soggetti ad Ires**, società in **nome collettivo** ed in **accomandita semplice** e quelle ad esse **equiparate**, **persone fisiche** esercenti attività **commerciali**, persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti **arti e professioni**, **produttori agricoli** titolari di reddito agrario) **esclude** dalla base imponibile Irap il **costo del personale** addetto alla **ricerca**, compreso quello sostenuto per tale personale da consorzi di imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

La **condizione** per l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta, **rappresentata** dal **valore** della **produzione netta**, di questi costi per la ricerca e lo sviluppo è che la **natura** e l'**effettività** di tali spese siano **attestate** dal **presidente del collegio sindacale** ovvero, in mancanza, da un **revisore dei conti** o da un **professionista iscritto** negli **Albi dei dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro** nelle forme previste dall'art. 13, D.L. 28 marzo 1997, n. 79, conv. con modif. con L. 28 maggio 1997, n. 140, [CFF ● 8284] ovvero dal **responsabile del centro di assistenza fiscale**.

Tale **attestazione**, come chiarito dalla C.M. 13/E/2005, è **richiesta** ai fini di **rendere attendibile** il

riscontro della corrispondenza dei costi alla relativa documentazione contabile.

La C.M. 13/E/2005 chiarisce che, per quanto concerne l'**estensione soggettiva dell'agevolazione** in esame, sono **esclusi** dalla deduzione le **Amministrazioni pubbliche** di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 nonché le **Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale** di cui alla lettera *e-bis*) dell'art. 3, comma 1, D.Lgs. 446/1997.

Tale esclusione è significativa dal momento che per tali soggetti l'art. 10-*bis*, D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 3918m] prevede che il **valore della produzione netta** sia determinato facendo **riferimento all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente**, dei **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente, dei compensi erogati per **collaborazioni coordinate e continuative** e per attività di **lavoro autonomo occasionali**.

La Finanziaria 2005 ha inoltre sostituito il comma 4-*bis* dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997 **incrementando**, a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2004, l'**importo delle deduzioni fisse** (rapportate all'ammontare della base imponibile) a favore dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e), D.Lgs. 446/1997 ossia tutti i

soggetti passivi dell'imposta ad eccezione delle Amministrazioni pubbliche.

Tali deduzioni vanno ora **da euro 8.000** se la base imponibile non supera i 180.759,91 euro, **ai 2.000 euro** se la base imponibile non supera gli euro 180.999,91; oltre tale limite non è prevista alcuna deduzione.

Incremento del numero dei lavoratori dipendenti

L'ultima modifica apportata alla base imponibile Irap dalla Finanziaria 2005 è quella che aggiunge all'art. 11, D.Lgs. 446/1997 i commi 4-*quater* e 4-*quinqies*, con i quali viene **riconosciuto ai datori di lavoro** (rientranti fra i soggetti passivi indicati nell'art. 3, comma 1, lett. da a) a e), D.Lgs. 446/1997 con esclusione, quindi, delle Amministrazioni pubbliche) che **incrementano** il numero dei **lavoratori dipendenti** assunti con contratto a **tempo indeterminato** rispetto ai lavoratori assunti con lo stesso contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, un **abbattimento della base imponibile Irap** corrispondente al **costo** sostenuto per tale **personale** con un **limite annuale** non superiore ad **euro 20.000** per ciascun

*Deducibilità dei costi
per il personale
addetto alla ricerca
e sviluppo*

nuovo dipendente assunto comunque non superiore all'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'art. 2425, comma 1, lettera B), numeri da 9) a 14) del Codice civile.

Il **limite di deduzione** va, pertanto, determinato sia con riferimento al **singolo lavoratore** nuovo assunto, per il quale la deduzione non può superare gli euro 20.000 annui, sia con riferimento all'**ammontare complessivo dell'incremento del costo del lavoro**, per cui la deduzione non può comunque superare l'incremento complessivo dello stesso.

La legge limita la rilevanza degli **incrementi agevolabili** a quelli intervenuti **nei tre periodi d'imposta successivi** a quello in corso al **31 dicembre 2004**, con la precisazione che la **media** dell'incremento occupazionale raggiunto in questi periodi d'imposta **costituisce l'incremento massimo agevolabile** nei periodi d'imposta successivi.

In sostanza gli **incrementi occupazionali agevolabili** concernono gli **anni 2005, 2006 e 2007**. Per evitare di agevolare incrementi non effettivi di dipendenti la norma precisa che l'**incremento occupazionale** rilevante deve essere calcolato **al netto delle diminuzioni occupazionali** verificatesi in **società controllate o collegate** ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto.

Per gli enti privati non commerciali e per le **società ed enti non residenti**, la legge Finanziaria specifica che l'**incremento occupazionale rilevante** deve essere individuato con riferimento al **personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato** impiegato nell'attività commerciale e la deduzione spetta solo per l'incremento di lavoratori **addetti all'attività commerciale**.

Il comma 4-*quinquies* introdotto nell'art. 11, D.Lgs. 446/1997 prevede che l'**importo deducibile** dalla base imponibile collegato all'incremento occupazionale sia **raddoppiato** per i **soggetti** con sede nelle **aree svantaggiate ammesse alle deroghe** previste dall'art. 87, par. 3, lettere a) e c) del Trattato istitutivo della Comunità Europea indicate nella Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006.

Il comma 348 precisa che lo **sconto** per il personale addetto alla ricerca e per gli incrementi occupazionali si applica a **decorrere dal periodo d'imposta** che inizia **successivamente al 31 dicembre 2004**.

La C.M. 13/E/2005 chiarisce che la **condizione per dedurre il costo** sostenuto per i lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato (per un

importo annuale non superiore a 20.000 euro) è che essi costituiscano un **incremento** rispetto al numero dei **dipendenti**, assunti a **tempo indeterminato**, mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Ai fini della determinazione dell'**ammontare massimo della deduzione** l'Agenzia delle entrate specifica che il limite dell'agevolazione (sempre nel rispetto dei 20.000 euro annui per dipendente) **non può comunque eccedere il minore** fra i seguenti importi:

- il **costo del lavoro** effettivamente sostenuto per il nuovo dipendente;
- l'**incremento complessivo del costo del personale** classificabile nell'art. 2425, comma 1, lettera B), numeri 9) e 14), Codice civile.

Considerato il tenore letterale della disposizione la C.M. 13/E/2005 chiarisce che le **assunzioni** di nuovi dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, effettuate a partire dal **quarto periodo d'imposta successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2004, saranno anch'esse **agevolabili nel limite della media dell'incremento occupazionale** raggiunto nei **tre periodi d'imposta precedenti**.

Relativamente alla disposizione contenuta nel comma 4-*quinquies*, introdotto nell'art. 11, D.Lgs. 446/1997 dalla Finanziaria 2005, che prevede che l'ammontare dell'**agevolazione Irap** per i soggetti con sede in **aree svantaggiate** sia **raddoppiato**, la C.M. 13/E/2005 specifica che, come previsto dal comma 348 dell'art. 1 della Finanziaria 2005, tale disposizione diventi **applicabile** solo a partire **dal periodo d'imposta** in cui la **Commissione europea** abbia espresso il proprio **parere positivo sul regime** (in quanto non in contrasto con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato) sottoposto al suo esame con apposita notifica.

DEDUZIONE per il RIENTRO dei «CERVELLI»

La C.M. 13/E/2005 chiarisce che, in materia di **incentivi** previsti per il **rientro** in Italia dei **ricercatori** residenti all'estero di cui all'art. 3, comma 1, D.L. 269/2003, l'agevolazione consistente nella **non imponibilità** ai fini **Irap** dei **compensi** erogati a tali soggetti si applica nel **periodo d'imposta** in cui il **ricercatore** diviene **fiscalmente residente nel territorio dello Stato** e nei **due periodi** di imposta **successivi** sempre che **permanga la residenza fiscale in Italia**.

Viene, inoltre, ribadito che l'**agevolazione** non si

Agevolabilità delle assunzioni di nuovi dipendenti a tempo indeterminato

rivolge solo ai cittadini italiani emigrati che intendano fare ritorno nel Paese di origine ma **interessa tutti i ricercatori** residenti all'estero, sia **italiani** che **stranieri** i quali, per le loro conoscenze, possano favorire lo sviluppo della ricerca in Italia.

MODIFICHE all'IRAP PREVISTE dalla FINANZIARIA 2003

Con riferimento alle modifiche apportate alle regole di determinazione della base imponibile Irap dall'art. 5, comma 1, della legge Finanziaria 2003 (L. 289/2002), la C.M. 13/E/2005 ha fornito **chiariamenti** su alcuni **specifici aspetti applicativi**.

In primo luogo l'Agenzia delle entrate ricorda che il regime in vigore **prima della Finanziaria 2003** prevedeva espressamente l'**indeducibilità** ai fini **Irap** delle **indennità** e rimborsi di cui alla lett. m) dell'art. 67, comma 1, Tuir [CFF 5167] ossia le indennità di **trasferta** ed i **rimborsi forfettari** di spesa percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398.

Poiché per queste indennità e rimborsi la norma attualmente in vigore **non** contiene **più** alcuna previsione **espressa** di **indeducibilità**, l'Agenzia delle entrate rileva che tali spese devono **considerarsi deducibili** dalla base imponibile Irap a partire **dal 1° gennaio 2003**.

La C.M. 13/E/2005 contiene, inoltre, un'opportuno **allineamento** della disciplina dell'Irap alle **novità** in materia di **contratti di lavoro** introdotte dalla

L. 14 febbraio 2003, n. 30 (cd. legge Biagi).

In particolare l'Agenzia ha chiarito che il riferimento ai **contratti di formazione e lavoro** contenuto nell'art. 11, D.Lgs. 446/1997, come modificato dall'art. 5, L. 289/2002, deve intendersi esteso anche ai **nuovi contratti di inserimento** previsti dalla riforma Biagi, così come ad analoga conclusione deve pervenirsi per quanto riguarda i **nuovi contratti di apprendistato**.

Pertanto anche per queste nuove tipologie contrattuali è **applicabile la piena deducibilità** ai fini **Irap** dei relativi **costi** sancita dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. 446/1997.

Infine, un importante chiarimento è contenuto nella C.M. 13/E/2005 relativamente alla questione della **imponibilità Irap** dei **contributi** erogati in **forza di legge**.

L'Agenzia delle entrate chiarisce che la norma di interpretazione autentica dell'art. 11, comma 3, D.Lgs. 446/1997 contenuta nell'art. 5, comma 3, L. 289/2002, che ha sostituito il comma 2-*quinquies* dell'art. 3, D.L. 209/2002, dispone, con **effetto retroattivo** (trattandosi di legge di interpretazione) la **concorrenza alla base imponibile Irap** dei **contributi** erogati a **norma di legge** anche quando ne sia prevista l'esclusione dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Questo sempre che l'esclusione ai fini Irap non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi oppure da altre disposizioni di carattere speciale o, ancora, derivi dalla correlazione con componenti negativi non deducibili.