



PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Reg.delib.n. **278**

Prot. n.

VERBALE DI DELIBERAZIONE DELLA GIUNTA PROVINCIALE

O G G E T T O:

Approvazione dei criteri e delle modalità di attuazione delle agevolazioni IRAP previste dall'articolo 12 della legge provinciale 27 dicembre 2012, n. 25 (legge finanziaria provinciale 2013).

Il giorno **22 Febbraio 2013** ad ore **09:00** nella sala delle Sedute in seguito a convocazione disposta con avviso agli assessori, si è riunita

LA GIUNTA PROVINCIALE

sotto la presidenza del

PRESIDENTE

ALBERTO PACHER

Presenti:

ASSESSORI

**MARTA DALMASO
MAURO GILMOZZI
TIZIANO MELLARINI
ALESSANDRO OLIVI
UGO ROSSI**

Assenti:

**LIA GIOVANAZZI BELTRAMI
FRANCO PANIZZA**

Assiste:

LA DIRIGENTE

PATRIZIA GENTILE

Il Presidente, constatato il numero legale degli intervenuti, dichiara aperta la seduta

Il relatore comunica:

in considerazione della correlazione diretta tra crescita economica e risorse del bilancio provinciale, dovuta al sistema di finanziamento basato in primo luogo sulla devoluzione dei tributi erariali oltre che, in misura minore, sul gettito dei tributi propri, l'Amministrazione provinciale ha da tempo individuato nella politica tributaria un meccanismo idoneo ad incentivare lo sviluppo del tessuto produttivo locale.

In tal senso, i margini di manovra più significativi sono legati alle agevolazioni IRAP, specie dopo l'introduzione, a seguito dell'Accordo di Milano di fine 2009, del comma 1-bis all'articolo 73 dello Statuto speciale, secondo cui "Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale."

In forza di tale disposizione ed in coerenza con gli impegni assunti sulla base del Protocollo d'intesa "Nuove azioni per promuovere la produttività e la competitività del Trentino" sottoscritto tra la Provincia e le Parti sociali ed economiche in data 5 dicembre 2012, l'articolo 12 della finanziaria provinciale 2013 ha previsto una serie estremamente variegata di agevolazioni IRAP.

In particolare, sono state introdotte le seguenti agevolazioni per l'anno di imposta 2013:

- ulteriore riduzione di 0,20 punti percentuali dell'aliquota IRAP di cui all'articolo 16, comma 1 e comma 1-bis del D.Lgs. 446/97 (comma 1 dell'art. 12);
- azzeramento d'aliquota per un quinquennio per le nuove attività produttive intraprese sul territorio provinciale (comma 2 dell'art. 12);
- deduzione dalla base imponibile del salario di produttività (comma 4 dell'art. 12);
- ulteriore riduzione di 0,46 punti percentuali d'aliquota IRAP per i cosiddetti soggetti virtuosi, che incrementano del 5 per cento rispetto alla media del triennio precedente il valore della produzione netta o le unità lavorative annue (ULA) di personale a tempo indeterminato, ovvero che aderiscono a contratti di rete o a consorzi o società consortili di cui alla legge provinciale n. 6 del 1999 (comma 6 dell'art. 12);
- ulteriore riduzione d'aliquota di 1,38 punti percentuali per i soggetti risultanti da operazioni di fusione (comma 8 dell'art. 12);
- deduzione dalla base imponibile del costo dei lavoratori assunti a tempo indeterminato a seguito di contratti di solidarietà espansivi (comma 9 dell'art. 12).

Il comma 10 dell'articolo 12 prevede infine che i criteri e le modalità di attuazione del medesimo articolo sono stabiliti con deliberazione della Giunta provinciale.

Si evidenzia che, per espressa previsione del comma 4 del predetto articolo 12, le disposizioni necessarie per l'applicazione dell'agevolazione consistente nella deduzione dalla base imponibile Irap del salario di produttività sono stabilite con una specifica deliberazione della Giunta provinciale, adottata previo confronto con le Parti sociali ed economiche, a cui si rinvia.

Alla luce di quanto sopra, si procede ora con la presente deliberazione, ai sensi del comma 10 dell'articolo 12 della legge provinciale n. 25 del 2012, a stabilire i criteri e le modalità di attuazione delle disposizioni contenute nel medesimo articolo, diverse dalla deduzione del salario di produttività di cui al comma 4.

Tutto ciò premesso,

LA GIUNTA PROVINCIALE

- udita la relazione;
- visto l'articolo 12 della legge provinciale 27 dicembre 2012, n. 25 (legge finanziaria provinciale 2013);
- visto il Protocollo d'intesa con le Parti sociali ed economiche "Nuove azioni per promuovere la produttività e la competitività del Trentino" sottoscritto in data 5 dicembre 2012;
- visto l'articolo 73, comma 1-bis dello Statuto speciale;
- a voti unanimi, espressi nelle forme di legge

delibera

- 1) di approvare i criteri e le modalità di attuazione dell'articolo 12 della legge provinciale n. 25 del 2012 (legge finanziaria provinciale 2013), riportati nell'allegato parte integrante della presente deliberazione;
- 2) di rinviare ad una successiva specifica deliberazione della Giunta provinciale, adottata sentite le Parti sociali ai sensi del comma 4 del predetto articolo 12, per quanto riguarda le disposizioni necessarie per l'applicazione della deduzione IRAP del salario di produttività;
- 3) di disporre la pubblicazione della presente deliberazione sul sito web istituzionale della Provincia.

EM

Allegato parte integrante

Criteria e modalità di attuazione dell'articolo 12 della legge provinciale 27 dicembre 2012, n. 25

1. Premessa

Nel presente allegato, sono indicati i criteri e le modalità di attuazione dell'articolo 12 (*Disposizioni in materia di agevolazioni IRAP*) della legge provinciale n. 25 del 2012, ai sensi del comma 10 della medesima disposizione.

Si evidenzia che, per espressa previsione del comma 4 del predetto articolo 12, le disposizioni necessarie per l'applicazione dell'agevolazione consistente nella deduzione dalla base imponibile Irap del salario di produttività sono stabilite con una specifica deliberazione della Giunta provinciale, adottata previo confronto con le Parti sociali ed economiche, a cui si rinvia.

Si precisa, infine, che il comma 3 dell'articolo 12, che disponeva una particolare agevolazione per i pubblici esercizi che non accolgono al loro interno gli apparecchi da gioco individuati dall'art. 110, commi 6 e 7, del R.D. n. 773/1931, risulta abrogato ai sensi dell'art. 13bis della LP 9/2000, introdotto dall'art. 39 della LP 25/12, a seguito dell'approvazione della deliberazione di Giunta provinciale n. 2948 del 27/12/2012.

Di seguito sono pertanto indicati, per ciascuna delle altre agevolazioni previste dall'articolo 12, sia il disposto normativo che i relativi criteri e modalità di attuazione.

2. Ulteriore riduzione d'aliquota di 0,20 punti percentuali (comma 1 dell'art. 12)

Testo della disposizione

“1. Ferme restando le ulteriori agevolazioni previste ai sensi delle disposizioni vigenti, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31 dicembre 2012 l'aliquota dell'IRAP stabilita dall'articolo 16, commi 1 e 1 bis, del 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), è ridotta di 0,2 punti percentuali”.

Criteria e modalità di attuazione

La disposizione in questione non necessita di particolari criteri attuativi, prevedendo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012 una ulteriore riduzione di 0,20 punti percentuali delle aliquote Irap di cui all'articolo 16, comma 1 e comma 1-bis, del decreto legislativo n. 446/1997.

Le aliquote Irap di cui al D.Lgs. 446/97 interessate dall'ulteriore riduzione di 0,20 punti percentuali risultano, quindi, essere le seguenti:

- l'aliquota ordinaria di cui all'art. 16, comma 1, fissata a livello statale nella misura del 3,90 per cento ed a livello provinciale nella misura del 3,44 per cento (art. 15, comma 1, LP 23/2007), ovvero del 2,98 per cento per i soggetti tenuti al versamento di contributi per la Cassa integrazione guadagni (art. 27, comma 3, LP 27/2010);

- l'aliquota di cui all'art. 16, comma 1-bis, lett. a), per i soggetti di cui all'art. 5 del D.Lgs. 446/97 che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, fissata a livello statale nella misura del 4,20 per cento ed a livello provinciale nella misura del 3,74 per cento (art. 27 quinquies, comma 3, LP 27/2010);
- l'aliquota di cui all'art. 16, comma 1-bis, lett. b), per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. 446/97, fissata a livello statale nella misura del 4,65 per cento;
- l'aliquota di cui all'art. 16, comma 1-bis, lett. c), per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. 446/97, fissata a livello statale nella misura del 5,90 per cento.

3. Azzeramento d'aliquota per 5 anni per le nuove attività produttive (comma 2 dell'art. 12)

Testo della disposizione

“2. A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2013, per le nuove iniziative produttive intraprese sul territorio provinciale da soggetti diversi da quelli indicati nell'articolo 45, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997 l'aliquota dell'IRAP dovuta alla Provincia è ridotta a zero per i primi cinque anni di imposta. Non si considerano nuove iniziative produttive quelle derivanti da trasformazione, fusione, scissione o da altre operazioni che determinano la mera prosecuzione di un'attività già esercitata nel territorio provinciale”.

Criteri e modalità di attuazione

Anche la disposizione in questione non necessita di particolari criteri attuativi, prevedendo la riduzione a zero dell'aliquota Irap, per i primi 5 anni di imposta, per le nuove iniziative produttive intraprese sul territorio provinciale da soggetti diversi da quelli indicati nell'articolo 45, commi 1 e 2 del D. Lgs. 446/97 (banche, imprese di assicurazioni, soggetti operanti nel settore agricolo e cooperative della piccola pesca e loro consorzi) a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2013.

In virtù della decorrenza prevista dalla disposizione provinciale, va precisato che potranno beneficiare dell'agevolazione anche le nuove iniziative produttive intraprese nel territorio provinciale nell'anno 2012 il cui primo periodo d'imposta si protragga oltre il 31/12/2012, risultando in tal modo in corso alla data del 1° gennaio 2013.

Il secondo periodo del comma 2 dell'art. 12 ribadisce, con evidenti finalità antielusive, quanto già stabilito dal legislatore provinciale nelle precedenti disposizioni agevolative in favore delle nuove attività produttive.

4. Riduzione d'aliquota di 0,46 punti percentuali per i c.d. “soggetti virtuosi” (commi 6 e 7 dell'art. 12)

Testo della disposizione

“6. Ferme restando le ulteriori agevolazioni previste ai sensi delle disposizioni vigenti, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31

dicembre 2012 e per il successivo, l'aliquota dell'IRAP stabilita dall'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 è ridotta di ulteriori 0,46 punti percentuali per i soggetti passivi che alla chiusura del singolo periodo d'imposta rispettano almeno uno dei seguenti parametri:

- a un incremento, rispetto alla media del triennio precedente, del 5 per cento del valore della produzione netta ai fini IRAP, aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini dell'IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini dell'IRAP;*
- b un incremento, rispetto alla media del triennio precedente, del 5 per cento delle unità lavorative annue (ULA) di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta, anche derivanti dalla conferma dei contratti di apprendistato e dalla stabilizzazione di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti;*
- c l'adesione a un contratto di rete ai sensi dell'articolo 3, commi da 4 ter a 4 quinquies, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5 (Misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi, nonché disposizioni in materia di produzione lattiera e rateizzazione del debito nel settore lattiero-caseario), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, che preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune oppure l'adesione a consorzi o società consortili previsti dall'articolo 24 octies della legge provinciale 13 dicembre 1999, n. 6 (legge provinciale sugli incentivi alle imprese).*

7. Il contratto di rete e i consorzi o le società consortili previsti dal comma 6, lettera c), devono essere rispettivamente redatti o costituiti a partire dal 1° gennaio 2013. La riduzione d'aliquota spetta per il periodo d'imposta di adesione e per quello successivo. La quantificazione dell'incremento della grandezza prevista dal comma 6, lettera a), è effettuata, anche per il triennio precedente, sulla base della disciplina dell'IRAP in vigore nell'esercizio per il quale viene applicata l'aliquota agevolata, tenendo conto degli effetti degli eventi aziendali e societari straordinari intervenuti. Ai fini del rispetto dei requisiti stabiliti dal comma 6, lettera b), si tiene conto, se applicabili, dei criteri di commisurazione indicati dall'articolo 11, commi 4 bis 2 e 4 quater, da terzo a ottavo periodo, del decreto legislativo n. 446 del 1997.”

Criteria e modalità di attuazione

Cumulabilità

Come si evince chiaramente dal dettato normativo, l'agevolazione in questione, rappresentata dalla riduzione d'aliquota di 0,46 punti percentuali, è cumulabile con le altre agevolazioni già previste dalle disposizioni provinciali vigenti.

Ambito applicativo

Potenenziali beneficiari dell'agevolazione sono tutti i soggetti passivi Irap operanti nel territorio provinciale che applicano l'aliquota ordinaria di cui all'art. 16, comma 1, del D.Lgs. 446/97. Restano pertanto esclusi i soggetti che applicano le aliquote speciali di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. 446/97, nonché coloro che applicano l'aliquota agevolata di cui all'art. 45, comma 1, del citato D.Lgs 446/97 prevista per il settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi.

Sono inoltre esclusi i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettera e-bis) del D.Lgs. n. 446/97 (amministrazioni pubbliche) che determinano la base imponibile Irap mediante il metodo retributivo applicando l'aliquota dell'8,5 per cento, a meno

che i medesimi soggetti, con riferimento alle sole attività commerciali eventualmente esercitate, non optino, ai sensi dell'art. 10-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97, per la determinazione della base imponibile dell'Irap secondo le regole previste per le società e gli enti commerciali dall'art. 5 del predetto decreto.

Analogamente, gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, possono evidentemente beneficiare dell'agevolazione solo con riferimento alle attività commerciali eventualmente esercitate.

Tale ovvia limitazione è dettata, oltre che dalla necessità, insita nello spirito della norma, che vi sia comunque un'attività imprenditoriale o professionale agevolabile, anche dai criteri di commisurazione del parametro di cui alla lettera b), richiamati dal comma 7 dell'articolo 12 della legge provinciale n. 25/2012, secondo cui sono irrilevanti gli incrementi del predetto parametro relativi all'attività istituzionale di tali enti.

Decorrenza

L'operatività dell'agevolazione in questione è, almeno a legislazione vigente, limitata al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012 ed a quello successivo.

Requisiti

Precisato l'ambito di applicazione e la decorrenza della norma, si passa all'esame della disciplina, che richiede, ai fini della spettanza dell'agevolazione, la sussistenza di almeno uno dei tre parametri richiesti alle lettere a), b), c) del comma 6, il conseguimento di ciascuno dei quali è condizione sufficiente per accedere al beneficio fiscale.

Il raggiungimento dei parametri va verificato alla chiusura del singolo periodo d'imposta.

In particolare, le lettere a) e b) richiedono un incremento di parametri, rilevatori di crescita produttiva o occupazionale, del 5 per cento rispetto alla media del triennio precedente, mentre la lettera c), che premia i fenomeni di tipo aggregativo, è del tutto svincolata da un raffronto con periodi d'imposta precedenti.

Con specifico riferimento ai parametri incrementativi di cui alle lettere a) e b), visto che la norma individua la media del triennio precedente quale elemento di raffronto per la verifica del raggiungimento del relativo parametro, è indispensabile che il periodo d'imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione risulti preceduto da almeno altri tre periodi di imposta.

Per tale motivo, i soggetti di nuova costituzione o che comunque non dispongono di un triennio precedente rispetto al quale effettuare il raffronto, fatto salvo quanto si dirà più avanti nelle ipotesi di eventi aziendali e societari straordinari intervenuti, non possono beneficiare dell'agevolazione in questione. I medesimi soggetti potranno invece beneficiare, sussistendone i prescritti requisiti, della specifica e più favorevole agevolazione Irap prevista dalla normativa provinciale per le nuove iniziative produttive, ovvero di quella (comma 8 dell'art. 12) per i soggetti risultanti da operazioni di fusione.

Parametro di cui alla lett. a) del comma 6

(incremento, rispetto alla media del triennio precedente, del 5 per cento del valore della produzione netta ai fini IRAP, aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini dell'IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini dell'IRAP)

Ai fini del calcolo incrementale del parametro di cui alla lettera a) del comma 6 è necessario definire cosa si intende per “valore della produzione netta ai fini Irap”.

Per valore della produzione netta si intende la base imponibile dell'Irap così come determinata dalle disposizioni del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 in relazione alla diversa tipologia di soggetti passivi, al netto delle deduzioni introdotte dal legislatore nazionale a scopo agevolativo.

A titolo semplificativo, ci si riferisce alle seguenti disposizioni del predetto decreto legislativo n. 446/1997:

- a) art. 11, comma 1, lettera a); (contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, deduzione per lavoro dipendente a tempo indeterminato, contributi assistenziali e previdenziali, spese relative ad apprendisti e disabili, deduzioni per contratto di formazione lavoro, costi sostenuti per personale addetto alla ricerca e sviluppo)
- b) art. 11, comma 4-bis; (deduzione correlata al valore della produzione)
- c) art. 11, comma 4-bis.1; (deduzione correlata ai lavoratori dipendenti)
- d) art. 17, comma 5 (deduzione per cooperative sociali).

Va evidenziato inoltre che, trattandosi di agevolazione riferita all'aliquota ordinaria di cui all'articolo 16, comma 1 del D.Lgs. 446/97, il valore della produzione netta di cui va valutato l'incremento non deve comprendere valori riferibili ai settori di attività ai quali si applica l'aliquota agevolata (nel territorio provinciale pari allo 0,90 per cento) di cui all'articolo 45, comma 1 del medesimo decreto (settore agricolo e cooperative della piccola pesca e loro consorzi).

Con specifico riferimento ai soggetti di cui all'articolo 4 del D.Lgs. 446/97 che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni, l'incremento del 5 per cento di tale valore rispetto alla media del triennio precedente deve essere verificato su base nazionale.

Sempre a titolo meramente esemplificativo, per fornire un dato direttamente reperibile dai modelli di dichiarazione Irap, occorre pertanto fare riferimento al “valore della produzione netta” depurato della quota soggetta all'aliquota del settore agricolo, così come indicato nel modello di dichiarazione IRAP nella Sezione VI del quadro IQ (per le persone fisiche), del quadro IP (per le società di persone), del quadro IC (per le società di capitali), ecc.

In relazione ai periodi di imposta 2010, 2011 e 2012, occorre quindi fare riferimento ai seguenti rigi del Modello di dichiarazione IRAP 2011 (per il periodo d'imposta 2010), del Modello di dichiarazione IRAP 2012 (per il periodo d'imposta 2011) e del Modello di dichiarazione IRAP 2013 (per il periodo d'imposta 2012):

- per le persone fisiche, all'importo indicato alla colonna 2 (*altre aliquote*) del rigo IQ65 (*valore della produzione netta*);
- per le società di persone, all'importo indicato alla colonna 2 (*altre aliquote*) del rigo IP72 (*valore della produzione netta*);
- per le società di capitali, all'importo indicato alla colonna 2 (*altre aliquote*) del rigo IC72 (*valore della produzione netta*).

La lettera a) del comma 6 dell'articolo 12 della LP 25/2012 prevede inoltre che il valore della produzione netta così individuato vada aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini Irap e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini Irap. In particolare, i predetti ammortamenti vanno aggiunti al valore della

produzione netta in quanto espressione delle risorse tecniche investite dal soggetto passivo per aggiungere valore alla produzione.

A tal proposito, per “ammortamenti rilevanti ai fini dell'Irap” e “contributi pubblici rilevanti ai fini dell'Irap” si intendono rispettivamente gli ammortamenti materiali e immateriali deducibili ai fini della determinazione della base imponibile Irap ed i contributi dello Stato e degli altri enti pubblici che concorrono a formare la base imponibile Irap, così come previsti dal D.Lgs. n. 447/1997.

Occorre, inoltre, precisare, come va verificata la condizione dell'incremento del 5 per cento del parametro di cui alla lettera a) del comma 6, nell'ipotesi in cui il valore medio del triennio precedente da porre a raffronto risulti minore o uguale a zero; in tale ipotesi, l'incremento del 5 per cento si intende realizzato purchè il parametro di cui alla lettera a) del comma 6 relativo al periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione determini un valore positivo.

Ulteriori indicazioni circa la quantificazione del parametro di cui al comma 6, lettera a) sono infine contenute al comma 7, terzo periodo, dell'articolo 12, secondo cui *“La quantificazione dell'incremento della grandezza prevista dal comma 6, lettera a), è effettuata, anche per il triennio precedente, sulla base della disciplina dell'IRAP in vigore nell'esercizio per il quale viene applicata l'aliquota agevolata, tenendo conto degli effetti degli eventi aziendali e societari straordinari intervenuti”*.

La predetta disposizione è finalizzata ad assicurare l'omogeneità delle grandezze da porre a confronto, ai fini della verifica dell'incremento del parametro di cui alla lettera a) del comma 6.

In particolare, una prima esigenza è quella di evitare che il raggiungimento o meno dell'incremento del 5 per cento rispetto alla media del triennio precedente non dipenda da un effettivo comportamento virtuoso del contribuente, ma sia semplice e diretta conseguenza di modifiche apportate dal legislatore nazionale, nel corso degli anni, alla disciplina dell'Irap.

Per tale motivo, occorre quantificare il parametro di cui al comma 6, lettera a), anche per il triennio precedente, sulla base della normativa Irap in vigore nell'esercizio per il quale si applica l'agevolazione. In tal modo, come detto, si ovvia ad eventuali sopravvenute modifiche normative alla determinazione della base imponibile dell'Irap.

Una seconda esigenza dettata dalla disposizione provinciale in esame è invece quella di evitare che il raffronto con la media del triennio precedente venga influenzato da eventi aziendali e societari straordinari intervenuti in uno dei periodi di imposta in cui si applica l'agevolazione ovvero nel precedente triennio di raffronto.

A tal fine, se in uno dei periodi di imposta interessati dal raffronto sia intervenuta una scissione, le società beneficiarie dovranno considerare, per la quantificazione della media del triennio precedente, anche il parametro di cui alla lettera a) del comma 6 della società scissa, in proporzione alla quota del patrimonio netto contabile acquisito a seguito dell'operazione. Simmetricamente, la società scissa dovrà considerare il parametro al netto della parte proporzionalmente riferibile al patrimonio netto contabile attribuito alle società beneficiarie.

Analogamente, in caso di fusione (propria o per incorporazione), la società risultante dalla fusione (o la società incorporante) dovrà considerare, ai fini della determinazione del parametro di cui alla lettera a) del comma 6 per gli esercizi precedenti la fusione, la somma dei valori relativi a ciascuna società partecipante alla fusione. Analoghi criteri vanno seguiti anche in caso di trasferimento di azienda o di ramo aziendale.

Va comunque evidenziato che i soggetti risultanti da operazioni di fusione possono beneficiare, nel rispetto dei requisiti ivi stabiliti, della specifica agevolazione prevista dal comma 8 dell'art. 12 della LP 25/2012, alla cui trattazione si rinvia.

E' opportuno precisare che le ipotesi di operazioni straordinarie costituiscono le uniche eccezioni al principio secondo cui occorre che il soggetto beneficiario dell'agevolazione debba avere acquisito la soggettività passiva Irap da più di tre periodi d'imposta. Infatti, la società risultante dalla fusione, così come la società beneficiaria della scissione, anche se di recente costituzione, possono beneficiare dell'agevolazione qualora il requisito della soggettività passiva Irap nel triennio precedente risulti rispettato da almeno una delle società partecipanti alla fusione ovvero dalla società scissa.

Tale soluzione è motivata dalla circostanza che ai nuovi soggetti risultanti da eventi aziendali o societari straordinari non è applicabile l'agevolazione Irap relativa alle nuove iniziative produttive, in quanto dette società non possono essere considerate nuove imprese, perché sorte a seguito di operazioni che implicano una mera prosecuzione dell'attività preesistente sul territorio provinciale. Non essendo, quindi, corretto negare a tali soggetti anche la possibilità di beneficiare dell'agevolazione prevista in caso di comportamento "virtuoso", la norma provinciale ha previsto di includerli nel novero dei potenziali beneficiari, con l'unica accortezza che ai fini della quantificazione dell'incremento del parametro di cui alla lettera a) del comma 6, è necessario tenere conto degli effetti degli eventi straordinari intervenuti.

Parametro di cui alla lett. b) del comma 6

(incremento, rispetto alla media del triennio precedente, del 5 per cento delle unità lavorative annue (ULA) di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta, anche derivanti dalla conferma dei contratti di apprendistato e dalla stabilizzazione di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti)

Il parametro di cui alla lettera b) del comma 6 riguarda invece i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, espressi in unità lavorative annue (ULA), impiegati nel periodo d'imposta.

I rapporti di lavoro di durata inferiore all'intero anno d'imposta andranno computati per frazioni di ULA in ragione della effettiva durata del rapporto di lavoro nell'anno, mentre i lavoratori part-time, purchè ovviamente a tempo indeterminato, andranno considerati per frazioni di ULA in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno.

La norma chiarisce espressamente che occorre computare, ai fini dell'incremento, anche i rapporti a tempo indeterminato derivanti dalla conferma dei contratti di apprendistato e dalla stabilizzazione di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti.

Per quanto riguarda le conferme dei contratti di apprendistato, la ratio della disposizione è evidentemente quella di attribuire rilevanza, ai fini della quantificazione dell'incremento delle ULA, anche a tali fattispecie.

Per raggiungere tale finalità, è necessario stabilire alcuni criteri applicativi, in quanto il D.Lgs. 167/2011 (Testo Unico dell'apprendistato) all'articolo 1 definisce l'apprendistato come "*un contratto di lavoro a tempo indeterminato ...*".

Pertanto, ove la conferma di un contratto di apprendistato venisse quantificata come una sola ULA, la medesima non produrrebbe, di per sé, alcun effetto incrementativo in quanto avrebbe l'identico valore, in termini di ULA, del contratto di apprendistato preesistente negli anni precedenti che, come detto, è qualificato per legge come contratto di lavoro a tempo indeterminato.

Al fine di attribuire rilevanza alle conferme degli apprendisti, è quindi necessario quantificare il contratto di apprendistato come 1 ULA e l'eventuale conferma del contratto di apprendistato come 2 ULA, in modo da ottenere nell'anno della conferma l'effetto incrementativo voluto dalla norma provinciale.

Occorre, inoltre, precisare, come va verificata la condizione dell'incremento del 5 per cento del parametro di cui alla lettera b) del comma 6, nell'ipotesi in cui il valore medio del triennio precedente da porre a raffronto risulti uguale a zero; in tale ipotesi, l'incremento del 5 per cento si intende realizzato purchè il parametro di cui alla lettera b) del comma 6 relativo al periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione determini un valore positivo.

Ulteriori indicazioni circa la quantificazione del parametro di cui alla lettera b) del comma 6 sono poi contenute nella disposizione di cui all'ultimo periodo del comma 7 dell'articolo 12, secondo cui *“Ai fini del rispetto dei requisiti stabiliti dal comma 6, lettera b), si tiene conto, se applicabili, dei criteri di commisurazione indicati dall'articolo 11, commi 4 bis 2 e 4 quater, da terzo a ottavo periodo, del decreto legislativo n. 446 del 1997.”*

La disposizione in esame, trattandosi di un parametro relativo al personale (unità lavorative annue di dipendenti a tempo indeterminato), effettua un rinvio ai medesimi criteri stabiliti dalla disciplina nazionale (articolo 11, comma 4-bis.2 e comma 4-quater, da terzo a ottavo periodo, del D.Lgs. n. 446/97) per commisurare le deduzioni spettanti ai fini Irap per l'impiego di lavoratori dipendenti e per gli incrementi occupazionali.

Il richiamo a tali criteri risponde a due distinte esigenze: quella di assicurare che il raffronto con la media del triennio precedente avvenga tra grandezze tra loro omogenee, e quella di attribuire rilevanza ai soli incrementi effettivi e non a quelli meramente apparenti del parametro in questione.

Di seguito si provvede ad estrapolare, dalle disposizioni nazionali richiamate, i seguenti criteri da osservare in sede di quantificazione del parametro di cui alla lettera b) del comma 6 dell'articolo 12 della legge provinciale n. 25/2012:

- i rapporti di lavoro di durata inferiore all'intero anno d'imposta andranno computati per frazioni di ULA in ragione della effettiva durata del rapporto di lavoro nell'anno, mentre i lavoratori part-time, purchè ovviamente a tempo indeterminato, andranno considerati per frazioni di ULA in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-bis.2 del D.Lgs. n. 446/97).
- in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, l'importo è ragguagliato all'anno solare (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-bis.2 del D.Lgs. n. 446/97);
- l'incremento della grandezza va considerato al netto delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, terzo periodo, del D.Lgs. n. 446/97);

dal richiamo a tale criterio si evince che per i soggetti di cui all'articolo 4 del D.Lgs. 446/97 che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni, l'incremento del 5 per cento del parametro di cui alla lettera b) del comma 6 dell'art. 12 della LP 25/2012 rispetto alla media del triennio precedente deve essere verificato su base nazionale.

- nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi della grandezza derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, settimo periodo, del D.Lgs. n. 446/97);
- nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, ha rilevanza l'incremento della grandezza rispetto a quello dell'impresa sostituita (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, ottavo periodo, del D.Lgs. n. 446/97).

I seguenti criteri, sono invece applicabili ai soli soggetti (enti non commerciali e amministrazioni pubbliche) che svolgono sia attività commerciali che istituzionali, con l'evidente finalità di attribuire rilevanza ai soli incrementi concernenti le attività commerciali, evitando qualsiasi commistione con l'attività istituzionale, la cui Irap è invece determinata con il metodo retributivo:

- per tali soggetti, occorre far riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, quarto periodo, del D.Lgs. n. 446/97);
- in caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, ai fini della commisurazione della grandezza, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97 (e cioè al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi) (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, quinto periodo, del D.Lgs. n. 446/97);
- non rilevano ai fini della commisurazione dell'incremento del parametro i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale (criterio desumibile dall'articolo 11, comma 4-quater, sesto periodo, del D.Lgs. n. 446/97).

Trattandosi di criteri stabiliti a livello nazionale per la commisurazione delle deduzioni spettanti ai fini Irap, per ciò che concerne l'applicazione generale di tali criteri, si rinvia, ove applicabili, ai chiarimenti che l'amministrazione finanziaria ha diramato a riguardo.

Parametro di cui alla lett. c) del comma 6

(adesione a un contratto di rete ai sensi dell'articolo 3, commi da 4 ter a 4 quinquies, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, che preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune oppure l'adesione a consorzi o società consortili previsti dall'articolo 24 octies della legge provinciale 13 dicembre 1999, n. 6).

La lettera c) del comma 6 completa l'individuazione dei requisiti per poter beneficiare dell'incentivo fiscale, introducendo un parametro di tipo aggregativo, che

i soggetti passivi Irap possono raggiungere attraverso due distinte forme, ciascuna delle quali autonomamente sufficiente ad integrare il presupposto per accedere alla riduzione di 0,46 punti percentuali d'aliquota:

- l'adesione ad un contratto di rete ai sensi dell'art. 3, commi da 4 ter a 4 quinquies, del DL 5/2009 che preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune;
- l'adesione a consorzi o società consortili previsti dall'art. 24, comma 24octies della LP 6/1999.

Il contratto di rete è definito dall'art. 3, comma 4ter del DL 5/2009 come *“il contratto con cui più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa”*. La disposizione provinciale prescrive che il contratto di rete **deve prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune** (tale istituzione, prevista solo in via facoltativa dalla norma nazionale richiamata, diventa quindi indispensabile per accedere all'agevolazione provinciale).

Si ricorda inoltre che i consorzi e le società consortili previsti dall'art. 24 octies (*aiuti per l'attività consortile*) della LP 6/1999 sono i consorzi e le società consortili *“finalizzate all'esercizio delle seguenti attività:*

- a) *lo svolgimento di programmi di ricerca scientifica, tecnologica, di sperimentazione tecnica;*
- b) *l'assistenza e consulenza per il miglioramento e il controllo della qualità e la prestazione delle relative garanzie;*
- c) *la creazione di marchi di qualità e il coordinamento della produzione degli associati;*
- d) *la gestione di centri di elaborazione dati contabili o di altri servizi in comune;*
- e) *la promozione dell'attività di vendita attraverso l'organizzazione e la partecipazione a manifestazioni fieristiche, lo svolgimento di azioni pubblicitarie, lo svolgimento di studi e ricerche di mercato;*
- f) *l'acquisizione di ordinativi e l'immissione nel mercato dei prodotti dei consorziati;*
- g) *le altre attività che si collegano alle iniziative indicate nelle lettere da a) a f)”*.

Il comma 7 dell'articolo 12 della LP 25/2012 richiede inoltre che i contratti di rete ed i consorzi e le società consortili devono essere *“redatti o costituiti a partire dal 1° gennaio 2013”*; deve quindi trattarsi di adesioni a nuovi contratti di rete o a nuovi consorzi o società consortili.

La finalità della norma provinciale è infatti quella di promuovere lo sviluppo aggregativo delle imprese trentine e quindi l'ambito applicativo dell'agevolazione è limitato alle adesioni alle nuove forme aggregative individuate dalla norma.

Infine, a differenza del raggiungimento dei parametri di cui alle lett. a) e b) del comma 6, che consentono di beneficiare della riduzione d'aliquota IRAP di 0,46 punti percentuali per il solo periodo d'imposta nel quale si è verificato il prescritto incremento rispetto alla media del triennio precedente, nelle ipotesi di cui alla lett. c) del comma 6 i soggetti aderenti potranno beneficiare dell'agevolazione IRAP per due periodi d'imposta; il secondo periodo del comma 7 dell'art. 12 precisa infatti che *“la riduzione d'aliquota spetta per il periodo d'imposta di adesione e per quello successivo”*

5. Riduzione d'aliquota di 1,38 punti percentuali per 3 anni per i soggetti derivanti da operazioni di fusione (comma 8 dell'art. 12)

Testo della disposizione

“8. Ferme restando le ulteriori agevolazioni previste ai sensi delle disposizioni vigenti, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31 dicembre 2012 e per il successivo, nei confronti dei soggetti passivi derivanti da operazioni di fusione intervenute a partire dal 1° gennaio 2013, l'aliquota dell'IRAP stabilita dall'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 è ulteriormente ridotta di 1,38 punti percentuali. L'agevolazione si applica per il periodo d'imposta in cui si effettua la fusione e per i due successivi. L'agevolazione non si applica alle operazioni di fusione intervenute tra società controllate, anche per interposta persona, dallo stesso soggetto, o tra loro controllate o collegate, salvo il caso in cui il rapporto di controllo o di collegamento è intervenuto entro l'anno precedente all'operazione di fusione. L'agevolazione è applicabile se dal conto economico di tutte le società partecipanti alla fusione, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulta un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, in base all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Tra questi versamenti non sono compresi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. L'agevolazione non è cumulabile con quella prevista dal comma 6”.

Criteri e modalità di attuazione

Il comma 8 dell'art. 12 della LP 25/2012 riconosce ai soggetti derivanti da operazioni di fusione una rilevante riduzione d'aliquota, pari a 1,38 punti percentuali (tre volte superiore a quella spettante ai soggetti virtuosi di cui al comma 6). Tale significativa agevolazione è motivata dalla circostanza che i soggetti risultanti da operazioni di fusione risultano espressamente esclusi dall'agevolazione per le nuove attività produttive.

La disposizione provinciale non necessita di particolari criteri attuativi.

La decorrenza è individuata nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012 ed a quello successivo.

La riduzione d'aliquota riguarda la sola aliquota ordinaria di cui all'art. 16, comma 1, del D.Lgs. 446/97.

Possono accedere al beneficio fiscale i soggetti passivi derivanti da operazioni di fusione intervenute a partire dal 1° gennaio 2013; l'agevolazione spetta per tre periodi di imposta: quello in cui si effettua la fusione ed i due successivi.

Il terzo, quarto e quinto periodo del comma 8 dell'art. 12, vista l'importante agevolazione concessa, sono finalizzati ad escludere le operazioni di fusione infragruppo ed a circoscrivere l'ambito applicativo della norma alle fusioni particolarmente qualificate.

Il terzo periodo esclude, pertanto, le operazioni di fusione intervenute tra società controllate, anche per interposta persona, dallo stesso soggetto, o tra loro controllate o collegate, ammettendole al beneficio solo se il rapporto di controllo o di collegamento è intervenuto entro l'anno precedente all'operazione di fusione. E' infatti frequente, nella prassi societaria, che l'operazione di fusione sia effettuata in due tempi, tra loro ravvicinati: prima l'acquisizione di un rapporto di collegamento o

controllo ed immediatamente dopo l'operazione di fusione vera e propria; è stato ritenuto, in tali fattispecie, laddove non trascorra più di un anno tra i due momenti, di non escludere dal beneficio il soggetto risultante dall'operazione.

Il quarto ed il quinto periodo del comma 8, inoltre, individuano quale criterio di ammissione all'agevolazione il medesimo criterio che la normativa nazionale (art. 172, comma 7, primo e secondo periodo, del DPR 917/86) richiede quale condizione per consentire che le perdite delle società partecipanti la fusione possano essere portate in diminuzione dal reddito della società risultante dalla fusione. Conseguentemente, il quarto e quinto periodo del comma 8 dell'art. 12 della LP 25/2012, mutuando la citata disposizione nazionale, prevedono che *“L'agevolazione è applicabile se dal conto economico di tutte le società partecipanti alla fusione, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulta un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, in base all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Tra questi versamenti non sono compresi i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici”*.

Infine, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 8 dell'art. 12, l'agevolazione in questione è cumulabile con le altre agevolazioni vigenti, ma non con la riduzione di 0,46 punti percentuali di cui al comma 6 dell'art. 12.

6. Deduzione dei costi del personale assunto a tempo indeterminato in attuazione di contratti di solidarietà espansivi (comma 9 dell'art. 12)

Testo della disposizione:

“9. Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31 dicembre 2012 e per il successivo, ai soggetti passivi del settore privato è riconosciuta la deduzione dalla base imponibile dell'IRAP dei costi sostenuti nel medesimo periodo d'imposta relativi al personale assunto a tempo indeterminato in attuazione di contratti di solidarietà espansivi previsti dall'articolo 2 del decreto-legge 30 ottobre 1984, n. 726 (Misure urgenti a sostegno e ad incremento dei livelli occupazionali), convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 1984, n. 863. La deduzione spetta per la parte del costo del personale che non è già deducibile dalla base imponibile IRAP ai sensi della normativa statale e provinciale vigente”.

Criteri e modalità di attuazione:

Il comma 9 dell'art. 12 della LP 25/2012 incentiva l'utilizzo dello strumento dei contratti di solidarietà espansivi previsti dall'art. 2 del DL 726/84, riconoscendo la deduzione dalla base imponibile IRAP dei costi relativi al personale assunto a tempo indeterminato in attuazione dei predetti contratti.

Si tratta di quegli accordi tra datori di lavoro e sindacati per la stipula di un contratto aziendale con orario ridotto a fronte dell'assunzione di nuovi lavoratori con contratti a tempo indeterminato. A differenza dei contratti di solidarietà difensivi, in cui la riduzione dell'orario di lavoro è finalizzata ad evitare il pericolo di licenziamenti ed a mantenere i preesistenti livelli occupazionali, i contratti di solidarietà espansivi mirano a favorire nuove occupazioni a tempo indeterminato.

La disposizione provinciale interviene in favore di tali fattispecie consentendo la completa defiscalizzazione ai fini IRAP delle spese sostenute nel periodo d'imposta relative ai lavoratori assunti a tempo indeterminato in attuazione dei predetti contratti, mediante la deduzione dalla base imponibile IRAP di tali costi.

L'agevolazione riguarda il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012 ed il periodo successivo. I beneficiari sono i soggetti passivi del settore privato. L'ultimo periodo del comma 9 dell'art. 12 precisa che la deduzione spetta per la parte del costo del personale che non sia già deducibile dalla base imponibile Irap ai sensi della normativa statale e provinciale vigenti. Il riferimento è all'art. 11 del D.Lgs. 446/97 che già prevede l'integrale deducibilità Irap di numerose voci di spesa relative al personale (deduzione per lavoro dipendente a tempo indeterminato, contributi assistenziali e previdenziali, spese relative ad apprendisti e disabili, deduzioni per contratto di formazione lavoro, costi sostenuti per personale addetto alla ricerca e sviluppo) ed all'art. 12, comma 4, della LP 25/2012 che consente la deducibilità delle somme erogate ai dipendenti correlate ad incrementi di produttività. In tali casi, sarà deducibile dalla base imponibile Irap solo la quota parte di costo del personale assunto in attuazione di contratti di solidarietà espansivi che non sia già deducibile ai sensi della citata normativa nazionale o provinciale. La disposizione provinciale mira ad evitare che in relazione ad un singolo lavoratore, l'applicazione congiunta di agevolazioni nazionali e provinciali possa consentire la deduzione dalla base imponibile Irap di un importo superiore al costo del personale complessivo sostenuto dall'azienda per il medesimo lavoratore.