

# Bonus assunzioni nel Mezzogiorno: la circolare delle Entrate

## Premessa

L'articolo 2, commi da 539 a 548, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008; di seguito *commi da 539 a 548*), prevede un credito di imposta per i datori di lavoro che nel 2008 incrementano il numero di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise, ammissibili alle deroghe di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettere *a*) e *c*) del Trattato istitutivo della Comunità europea (di seguito, Trattato Ce).

Il credito d'imposta è pari a 333 euro per ciascun lavoratore assunto e per ciascun mese, aumentati a 416 euro in caso di lavoratrici rientranti nella definizione di «lavoratore svantaggiato» di cui all'articolo 2, lettera *f*), punto xi), del regolamento (Ce) n. 2204/2002, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 12 marzo 2008, emanato ai sensi del *comma 547*, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale Serie Generale* n. 85 del 10 aprile 2008 (di seguito, *decreto occupazione*), sono state stabilite le relative disposizioni di attuazione.

L'incentivo introdotto dalla legge finanziaria 2008 - come chiarito nella relazione illustrativa al *decreto occupazione* - riprende in parte l'agevolazione di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, resasi applicabile, pur con alcune successive modificazioni e integrazioni che non ne hanno alterato le caratteristiche di fondo, fino al 31 dicembre 2006.

Il precedente incentivo, tuttavia, aveva natura di misura generale, in quanto applicabile alle assunzioni effettuate da datori di lavoro operanti su tutto il territorio nazionale; solo la miglioramento applicabile nelle aree svantaggiate era fruibile nel rispetto del regime *cd. de minimis*.

Il nuovo incentivo si qualifica, invece, per essere riservato in via esclusiva alle assunzioni effettuate nelle aree svantaggiate, senza il limite *cd. de minimis*, e si configura come aiuto di Stato, soggetto al rispetto della normativa comunitaria in materia.

Sotto questo profilo giova specificare che l'articolo 37-bis del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha modificato l'originaria disciplina introdotta dalla legge finanziaria 2008:

- abrogando il *comma 548*, che subordinava l'efficacia dell'agevolazione all'autorizzazione della Commissione europea; e contestualmente

- inserendo in fine del *comma 539* un periodo che prevede la concessione del credito d'imposta «nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal citato regolamento (Ce) n. 2204/2002».

Il citato regolamento (Ce) n. 2204/2002 stabilisce le condizioni in presenza delle quali un regime di aiuto all'occupazione è ritenuto compatibile con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del Trattato Ce e, quindi, esentato dall'obbligo della notificazione preventiva ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato Ce (cfr. articolo 3, paragrafo 2, del regolamento)<sup>(1)</sup>.

Per effetto delle descritte modifiche, l'applicazione dell'agevolazione non è più subordinata all'autorizzazione della Commis-

## Agenzia delle Entrate

Circolare 10 luglio 2008, n. 48

**Oggetto:** Credito di imposta per l'incremento dell'occupazione - Articolo 2, commi 539-548, della legge finanziaria 2008

sione europea e il credito d'imposta è erogabile, nel rispetto del regolamento (Ce) n. 2204/2002, per le assunzioni a tempo indeterminato effettuate a partire dal 1° gennaio 2008.

Dall'obbligo di rispettare le condizioni e i limiti posti dal citato regolamento (Ce) n. 2204/2002, ribadito anche

dall'articolo 1 del *decreto occupazione*, derivano ulteriori differenze tra il credito d'imposta in esame e la precedente agevolazione; tra queste si segnalano, in particolare, l'esistenza di settori non ammissibili all'agevolazione, i massimali di intensità di aiuto previsti dalla Carta degli aiuti a finalità regionale per l'Italia per il periodo 2007-2013, nonché il divieto di cumulo con altri aiuti di Stato in relazione ai medesimi costi ammissibili.

## 1. Soggetti beneficiari

Beneficiari dell'agevolazione, ai sensi del *comma 539*, sono i datori di lavoro che incrementano nel 2008 il numero di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato. Nell'espressione «*datori di lavoro*» come si desume dall'articolo 2, comma 1, del decreto occupazione rientrano non solo i soggetti che esercitano attività d'impresa e di lavoro autonomo, ma in generale tutti i soggetti che «*in base alla vigente normativa sul lavoro*» rivestono tale qualifica.

Possono beneficiare dell'agevolazione in argomento, pertanto, le seguenti categorie di contribuenti:

- esercenti arti e professioni;
- imprenditori agricoli;
- imprenditori commerciali;
- società di persone e soggetti ad esse equiparati;
- società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione;
- enti pubblici o privati commerciali;
- enti pubblici o privati non commerciali;
- società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, nonché soggetti non residenti, per le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato italiano;
- condomini;
- altri datori di lavoro che non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta, quali, ad esempio, le persone fisiche che, pur non esercitando attività d'impresa o di lavoro autonomo, assumono lavoratori dipendenti.

Posto che la fruizione del credito d'imposta, ai sensi del *comma 539*, è comunque vincolata al «rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal citato regolamento (Ce) n. 2204/2002», si ritiene che anche i datori di lavoro diversi dai soggetti che esercitano attività di impresa e di lavoro autonomo, sebbene non siano per altri fini soggetti alla normativa comunitaria sugli aiuti di Stato, siano tenuti ad osservare le disposizioni contenute nel citato regolamento (Ce) n. 2204/2002.

Si ricorda che per i soggetti che si avvalgono del regime fiscale dei contribuenti *cd. «minimi»* disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge finanziaria 2008 l'assunzione di dipendenti, comportando il sostenimento di spese a tale titolo, rientra tra le cause di cessazione del regime a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica tale

circostanza (cfr. circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007, paragrafo 2.4.2.1).

Non possono beneficiare dell'agevolazione, per espressa previsione del comma 539 (ripreso dall'articolo 2, comma 2, del decreto occupazione), «... i soggetti di cui all'art. 74 del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917» (organi ed amministrazioni dello Stato, province, comuni, ecc.).

## 2. Settori ammessi

Come evidenziato in premessa, il comma 539 e l'articolo 1 del decreto occupazione prevedono che il credito di imposta per le nuove assunzioni è concesso nel rispetto del regolamento (Ce) n. 2204/2002.

Il regolamento citato, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, si applica agli aiuti di Stato concessi in tutti i settori, con esclusione dei seguenti:

- costruzione navale, soggetta alla «Disciplina degli aiuti di Stato alla costruzione navale» 2003/C 317/06 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C317 del 30 dicembre 2003, pag. 11);
- industria carboniera, disciplinata al regolamento (Ce) n. 1407/2002 del Consiglio del 23 luglio 2002 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, legge n. 205 del 2 agosto 2002, pag. 1);
- trasporti.

Considerato che l'esclusione del settore trasporti riguarda «gli aiuti alla creazione di posti di lavoro, ai sensi dell'articolo 4» del regolamento (Ce) n. 2204/2002 e non anche gli aiuti alla «assunzione di lavoratori svantaggiati e disabili» ai sensi dell'articolo 5 del regolamento citato, i soggetti del settore trasporti possono beneficiare del credito d'imposta in esame per l'assunzione a tempo indeterminato, tra i soggetti individuati dal comma 543, lettera a), dei «portatori di handicap ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104» e delle «lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui all'articolo 2, lettera f), punto xi) del regolamento (Ce) n. 2204/2002 della Commissione».

## 3. Aree ammesse

Il comma 539 e l'articolo 2, comma 1, del decreto occupazione stabiliscono che il credito d'imposta spetta per le nuove assunzioni «nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea».

Con decisione C(2007) 5618 def. cor. del 28 novembre 2007 la Commissione europea ha approvato la «versione corrigendum» della Carta italiana degli aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013<sup>(2)</sup>, nella quale sono definite le aree ammesse a beneficiare delle deroghe ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato Ce, incluse la aree a soppressione graduale ammesse fino al 2008 (cd. *phasing-out*), nonché i relativi massimali di intensità degli aiuti.

Si premette che, ai sensi del comma 539, il credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione è concesso «per gli anni 2008, 2009 e 2010».

Le aree ammesse per il periodo specificato nel comma 539 sono quelle relative alle seguenti Regioni:

- **Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia:** sono ammesse alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), per l'intero territorio regionale;
- **Sardegna:** sono ammesse alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), solo le aree del territorio regionale individuate dalla Carta degli aiuti a livello comunale e, in alcuni casi, a livello sub-comunale con riferimento alle «zone di censimento»; occorre quindi verificare nella Carta degli aiuti se il territorio del comune è ammissibile interamente o solo «limitatamente alle aree comprese nelle zone di censimento» ivi specificate;
- **Abruzzo e Molise:** la Carta degli aiuti, ferma restando la

deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) - che, anche in tal caso, interessa solo le aree del territorio regionale individuate dalla Carta degli aiuti a livello comunale e, in alcuni casi, a livello sub-comunale con riferimento alle «zone di censimento» - considera separatamente le aree ammesse per l'intero periodo e le aree interessate dalla soppressione graduale (cd. *phasing-out*), cioè ammesse solo per il periodo 2007-2008; occorre quindi verificare nella Carta degli aiuti non solo se il territorio del comune è ammissibile interamente o solo limitatamente alle aree comprese nelle «zone di censimento» specificate, ma anche se le aree sono ammesse solo fino al 2008, in quanto interessate dalla soppressione graduale.

L'indicazione dei massimali di intensità di aiuto espressi in equivalente sovvenzione lordo (Esl), vigenti per ciascuna delle aree ammesse, è riportata in un'apposita tabella nel successivo paragrafo 8, relativo alla verifica del rispetto dei massimali di intensità di aiuto indicati nella Carta degli aiuti.

Al fine di stabilire la sussistenza del requisito territoriale, si precisa che l'agevolazione è fruibile per i lavoratori assunti presso gli uffici, gli stabilimenti e le basi fisse ubicati nelle aree delle regioni ammesse alle deroghe di cui al citato articolo 87, paragrafo 3, del Trattato Ce, a nulla rilevando la circostanza che la sede legale o la residenza del datore di lavoro sia ubicata in luoghi diversi.

## 4. Condizioni di ammissibilità

### 4.1 Requisiti dei lavoratori assunti

Il comma 543, lettere da a) a d), e l'articolo 5 del decreto occupazione, lettere da a) a d), con disposizioni sostanzialmente analoghe, subordinano l'accesso al credito d'imposta al rispetto di specifiche condizioni.

La lettera a) del comma 543 richiede che «i lavoratori assunti per coprire i nuovi posti di lavoro creati non abbiano mai lavorato prima o abbiano perso o siano in procinto di perdere l'impiego precedente o siano portatori di handicap ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, o siano lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui all'articolo 2, lettera f), punto XI), del regolamento (Ce) n. 2204/2002 della Commissione».

I requisiti per l'assunzione dei lavoratori indicati nella prima parte della lettera a) - non richiesti per i lavoratori disabili e svantaggiati specificati nella seconda parte - riprendono la disposizione recata dall'articolo 4, paragrafo 4, lettera c), del regolamento (Ce) n. 2204/2002 secondo cui i lavoratori assunti per coprire i nuovi posti di lavoro «non devono aver mai lavorato prima» oppure devono aver perso o «essere in procinto di perdere l'impiego precedente», come nel caso, ad esempio, dei lavoratori in cassa integrazione straordinaria o in servizio presso aziende interessate da procedure fallimentari e simili. L'assunzione dei lavoratori «portatori di handicap» e delle «lavoratrici donne» indicati nella seconda parte della lettera a) del comma 543 prescinde invece dalla verifica dei requisiti specificati nella prima parte della medesima lettera a). Si tratta, in particolare:

- dei lavoratori *portatori di handicap* ai sensi della legge n. 104/1992 (cui già faceva riferimento l'articolo 7 della legge n. 388/2000); tali lavoratori, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame, rientrano nella nozione di «lavoratore disabile» recata dall'articolo 2, lettera g), punto i), del regolamento (Ce) n. 2204/2002;
  - delle «lavoratrici donne» che rientrano nella definizione di «lavoratore svantaggiato» recato dall'articolo 2, lettera f), punto xi), del regolamento (Ce) n. 2204/2002 come «qualsiasi donna di un'area geografica al livello Nuts II (classificazione delle unità territoriali per la statistica) nella quale il tasso medio di disoccupazione superi il 100% della media comunitaria da almeno due anni civili e nella quale la disoccupazione femminile abbia superato il 150% del tasso di disoccupazione maschile dell'area considerata per almeno due dei tre anni civili precedenti».
- Non è in ogni caso agevolabile la mera conversione del con-

tratto di lavoro a tempo determinato (anche se a contenuto formativo) in contratto a tempo indeterminato in quanto l'articolo 9, paragrafo 6, del regolamento (Ce) n. 2204/2002 prevede che «gli aiuti per la conversione di contratti temporanei o a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato restano soggetti alla notificazione di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato».

#### 4.2 Altre condizioni

Il comma 543 prevede, quali ulteriori condizioni per l'applicazione dell'agevolazione, che «siano rispettate le prescrizioni dei contratti collettivi nazionali anche con riferimento alle unità lavorative che non danno diritto al credito d'imposta» (lettera b), e che «siano rispettate le norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori previste dalle vigenti disposizioni» (lettera c).

Tali condizioni sono sostanzialmente coincidenti con quelle già previste dall'articolo 7 della legge n. 388/2000.

È innovativa, invece, la previsione di natura sostanzialmente antielusiva di cui alla lettera d) del comma 543, secondo cui ai fini dell'agevolazione è necessario che «il datore di lavoro non abbia ridotto la base occupazionale nel periodo dal 1° novembre 2007 al 31 dicembre 2007, per motivi diversi da quelli del collocamento a riposo».

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto occupazione non costituiscono causa di inammissibilità all'agevolazione per riduzione della base occupazionale i «raggiunti limiti di età pensionabile», né le «dimissioni volontarie», o il «licenziamento per giusta causa».

La disposizione ha il fine di contrastare riduzioni fittizie della base occupazionale, effettuate al solo scopo di fruire del credito di imposta al momento della nuova assunzione di lavoratori in precedenza licenziati, senza produrre un effettivo incremento dell'occupazione.

Sotto questo profilo si ritiene che non costituiscano causa di inammissibilità la riduzione della base occupazionale per decesso o grave malattia del dipendente.

Coerentemente a quanto stabilito nelle disposizioni precedenti, il comma 544 e l'articolo 5, comma 2, del decreto occupazione prevedono che «Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, il credito d'imposta spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita».

Pertanto, nelle ipotesi di affidamento in gestione di un servizio pubblico, l'impresa subentrante beneficia dell'agevolazione solo nel caso in cui ci sia un reale incremento del numero dei lavori impiegati. Tale differenziale, che dà diritto al credito d'imposta, va computato prendendo a riferimento la base occupazionale costituita dai dipendenti dell'impresa sostituita e scatta quindi per i lavoratori assunti in più rispetto a quelli impiegati in precedenza.

#### 5. Determinazione del credito di imposta

La determinazione dell'incremento della base occupazionale e della misura del credito di imposta è disciplinata dai commi 539, 540 e 541 nonché dagli articoli 3 e 4 del decreto occupazione, in modo analogo a quanto previsto dall'articolo 7 della legge n. 388/2000.

##### 5.1 Incremento della base occupazionale

Il comma 539 prevede la concessione del credito d'imposta «ai datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2008, incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato...» nelle aree svantaggiate.

Conformemente a tale previsione, l'articolo 3 del decreto occupazione precisa le modalità di determinazione dell'incremento del numero dei dipendenti a tempo indeterminato, rilevante per il successivo calcolo della misura del credito d'imposta spettante.

Il comma 1 stabilisce che «Danno diritto al credito d'imposta le

assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato che costituiscono incremento del numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nelle medesime aree delle regioni di cui al comma 1 dell'articolo 2 (aree svantaggiate) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2007».

Il datore di lavoro, quindi, per accedere al credito d'imposta deve incrementare, mediante assunzioni, il numero dei lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che parziale, impiegati nelle aree ammesse all'agevolazione rispetto alla base occupazionale di riferimento, costituita dal numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo 1° gennaio 2007-31 dicembre 2007 nelle medesime aree svantaggiate.

L'articolo 3 del decreto occupazione, al successivo comma 2, prevede altresì che «l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, rispetto alla media dell'anno 2007, va verificato, sia rispetto al numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nello stabilimento, nell'ufficio o nella sede presso cui il nuovo lavoratore è impiegato, sia rispetto al numero dei lavoratori a tempo indeterminato complessivamente impiegati dal datore di lavoro».

Tali condizioni ottemperano al disposto dell'articolo 4, paragrafo 4, lettera a), del regolamento (Ce) n. 2204/2002 secondo cui i posti di lavoro creati devono rappresentare un incremento netto del numero dei dipendenti sia dello stabilimento che dell'impresa interessati, rispetto alla media dei dodici mesi precedenti.

Dalle norme richiamate emerge la finalità di evitare che l'incremento netto del numero dei dipendenti di uno stabilimento, ufficio o sede ubicato in una data area ammessa all'agevolazione, richiesto dalla normativa comunitaria, possa essere controbilanciato da decrementi del numero dei dipendenti impiegati dal datore di lavoro sia in altre aree ammesse all'agevolazione, sia complessivamente.

In sintesi, le assunzioni a tempo indeterminato, per poter rilevare ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante, devono costituire un incremento del numero dei dipendenti a tempo indeterminato rispetto alla media dell'anno 2007 relativamente:

- al numero dei dipendenti a tempo indeterminato nello stabilimento, nell'ufficio o nella sede ubicati nelle aree svantaggiate presso cui il nuovo lavoratore è impiegato;
- al numero dei dipendenti a tempo indeterminato impiegati nelle aree svantaggiate;
- al numero dei dipendenti a tempo indeterminato complessivamente impiegati (aree svantaggiate e non).

Ciò implica che l'incremento del numero dei dipendenti a tempo indeterminato nello stabilimento, nell'ufficio o nella sede ubicati nelle aree svantaggiate rispetto alla media del periodo di riferimento è assunto nei limiti dell'incremento realizzato dal datore di lavoro sia nelle aree svantaggiate, sia complessivamente (si rinvia agli esempi riportati nel paragrafo 5.3). Tale incremento rappresenta la misura massima entro cui può maturare mensilmente il diritto al credito d'imposta.

In ordine alla determinazione dell'incremento della base occupazionale il comma 541, primo periodo, ripreso in senso conforme dall'articolo 3, comma 3, del decreto occupazione, prevede che «L'incremento della base occupazionale va considerato al netto dei decrementi occupazionali verificatisi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.»<sup>(3)</sup>

Scopo della norma - analogo a quello operante a livello di singola impresa - è quello di evitare che eventuali incrementi della base occupazionale nelle aree svantaggiate di un'impresa siano controbilanciati da decrementi della base occupazionale di altre società del gruppo o facenti capo allo stesso soggetto.

Per i soggetti che svolgono contemporaneamente più attività in relazione alle quali assumono la qualità di datori di lavoro, l'incremento occupazionale è determinato al netto delle eventuali diminuzioni occupazionali verificatesi in capo al medesimo datore di lavoro relativamente alle altre attività economi-

che dallo stesso esercitate (cfr. la risoluzione n. 164/E del 31 maggio 2002).

Per i soggetti che assumono la qualifica di datori di lavoro a decorrere dal 1° gennaio 2008, il comma 541, secondo periodo, stabilisce che «ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale».

Al riguardo, l'articolo 3, comma 4, del decreto occupazione precisa che detto incremento è dato per ogni dipendente assunto «a tempo indeterminato».

Rimangono ferme le altre condizioni per accedere al credito di imposta previste dalle norme in esame.

Ai sensi del comma 541, ultimo periodo, e dell'articolo 3, comma 5 del decreto occupazione, i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato con contratto di lavoro a tempo parziale si assumono nella base occupazionale «in misura proporzionale alle ore prestate rispetto a quelle del contratto nazionale».

Infine, ai sensi del comma 546 (ripreso dall'articolo 3, comma 6, del decreto occupazione) ai fini del credito d'imposta in esame «i soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti». Pertanto, il credito d'imposta compete, nel rispetto delle condizioni previste, anche alle società cooperative in relazione all'incremento del numero dei soci che prestano lavoro dipendente all'interno della cooperativa.

### 5.2 Misura del credito d'imposta

Il comma 539, ripreso dall'articolo 4, comma 1, del decreto occupazione, stabilisce che il credito imposta è «pari a euro 333 per ciascun lavoratore assunto e per ciascun mese», aumentati in caso di lavoratori rientranti nella definizione di «lavoratore svantaggiato» di cui all'articolo 2, lettera f), punto xi) del regolamento (Ce) n. 2204/2002 a «euro 416 per ciascuna lavoratrice e per ciascun mese».

Per quanto concerne il calcolo del credito di imposta il comma 540, primo periodo, ripreso dall'articolo 4, comma 2, del decreto occupazione, stabilisce che «il credito d'imposta di cui al comma 539 spetta per ogni unità lavorativa risultante dalla differenza tra il numero dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2007».

La rilevazione del numero di dipendenti con contratto a tempo indeterminato è effettuata al termine di ciascun mese; l'assunzione effettuata entro la fine del mese, se realizza le condizioni previste, dà diritto comunque al credito d'imposta dato che questo non deve essere rapportato ai giorni di presenza mensile.

Per le assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato con contratto di lavoro a tempo parziale, il comma 540, secondo periodo, e l'articolo 4, comma 3, del decreto occupazione prevedono che «il credito d'imposta spetta in misura proporzionale alle ore prestate rispetto a quelle del contratto nazionale».

### 5.3 Riepilogo ed esempi

Dalle disposizioni richiamate emerge che l'assunzione a tempo indeterminato di nuovi lavoratori nel 2008 in stabilimenti, uffici o sedi ubicati nelle aree svantaggiate costituisce solo una pre-condizione per accedere all'agevolazione, ma che l'effettivo presupposto dell'agevolazione è costituito dall'incremento di unità occupazionali a tempo indeterminato realizzato alla fine di ciascun mese del periodo di vigenza dell'agevolazione rispetto alla media del periodo di riferimento (1° gennaio 2007-31 dicembre 2007).

Per determinare il credito di imposta, il datore di lavoro al termine di ciascun mese deve:

1. rilevare il numero complessivo di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno sia a tempo parziale, in essere nell'ultimo giorno di ciascun mese agevolato nello stabilimento, ufficio o sede ubicato in un'area ammessa all'agevolazione in cui è impiegato il lavoratore neo-assunto.

Se opera in più stabilimenti, uffici o sedi, il datore di lavoro deve determinare il numero complessivo di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno sia a tempo parziale, in essere nell'ultimo giorno di ciascun mese agevolato:

- in ciascuno degli stabilimenti, uffici o sedi ubicati in un'area ammessa all'agevolazione in cui è impiegato un lavoratore neoassunto;

- nell'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ubicati nelle aree ammesse all'agevolazione (numero lavoratori occupati a fine mese da indicare nel mod. IAL, rigo A2, colonna 2 - Aree svantaggiate);

- nell'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ovunque ubicati, aree ammesse all'agevolazione e non (numero lavoratori occupati a fine mese da indicare nel mod. IAL, rigo A2, colonna 1 - Complessivo).

In presenza di lavoratori assunti con contratto a tempo parziale, la determinazione del numero dei lavoratori va effettuata tenendo presente che ciascun lavoratore a tempo parziale costituisce una frazione di unità lavorativa, determinata proporzionalmente all'orario di lavoro previsto dal singolo contratto (pertanto se il rapporto di lavoro è all'80%, il lavoratore costituisce 8/10 di unità lavorativa per cui verrà computato per un valore pari a 0,8). Qualora lo stesso lavoratore sia assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato e parziale da più datori di lavoro, il credito d'imposta spetta ad ognuno di loro.

2. misurare la differenza rispetto alla media dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno sia a tempo parziale, occupati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2007 nello stabilimento, ufficio o sede ubicato in un'area ammessa all'agevolazione in cui è impiegato il lavoratore neo-assunto.

Se opera in più stabilimenti, uffici o sedi, il datore di lavoro deve misurare la differenza rispetto alla media dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno, sia a tempo parziale, occupati nell'anno 2007:

- in ciascuno degli stabilimenti, uffici o sedi ubicati in un'area ammessa all'agevolazione in cui è impiegato il lavoratore neo-assunto;

- nell'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ubicati nelle aree ammesse all'agevolazione (media occupazionale di riferimento da indicare nel mod. IAL, rigo A3, colonna 2 - Aree svantaggiate);

- nell'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ovunque ubicati, aree ammesse all'agevolazione e non (media occupazionale di riferimento da indicare nel mod. IAL, rigo A3, colonna 1 - Complessivo).

La differenza positiva rispetto alla media 2007 rilevata negli stabilimenti, uffici o sedi ubicati nelle aree ammesse all'agevolazione cui sono destinati i lavoratori neo-assunti si assume nei limiti della differenza positiva rilevata sia con riguardo all'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ubicati nelle aree ammesse all'agevolazione, sia con riguardo all'insieme degli stabilimenti, uffici o sedi ovunque ubicati.

La differenza positiva assunta nei termini anzidetti costituisce un **incremento occupazionale realizzato** nello stabilimento, ufficio o sede ubicato nella area ammesse all'agevolazione (da indicare nel mod. IAL, rigo A4).

#### Esempio 1 - Determinazione dell'incremento occupazionale realizzato da datore di lavoro con 3 stabilimenti, uffici o sedi di cui 2 ubicati nelle aree svantaggiate e 1 in altre aree

Stab.to A in area svantaggiata: differenza rispetto alla media 2007	+ 5
Stab.to B in area svantaggiata: differenza rispetto alla media 2007	- 2
Stabilimento C in altre aree: differenza rispetto alla media 2007	- 1
Insieme aree svantaggiate: differenza rispetto alla media 2007	+ 3
Insieme complessivo: differenza rispetto alla media 2007	+ 2

**L'incremento netto del numero dei dipendenti a tempo indeterminato nello stabilimento A rispetto alla media 2007 costituisce incremento occupazionale realizzato nei limiti di + 2, ossia nei limiti dell'incremento netto dei dipendenti complessivi dell'impresa rispetto alla media 2007.**

**Esempio 2 - Determinazione dell'incremento occupazionale realizzato da datore di lavoro con 3 stabilimenti, uffici o sedi di cui 2 ubicati nelle aree svantaggiate e 1 in altre aree**

Stab.to A in area svantaggiata:  
differenza rispetto alla media 2007 + 5  
Stab.to B in area svantaggiata:  
differenza rispetto alla media 2007 - 2  
Stab.to C in altre aree:  
differenza con media 2007 + 1  
Insieme aree svantaggiate:  
differenza con media 2007 + 3  
Insieme complessivo:  
differenza con media 2007 + 4

**L'incremento netto del numero dei dipendenti a tempo indeterminato nello stabilimento A rispetto alla media 2007 costituisce incremento occupazionale realizzato nei limiti di + 3, ossia nei limiti dell'incremento netto dei dipendenti dell'impresa nelle aree svantaggiate rispetto alla media 2007.**

L'omogeneità dei valori a confronto è garantita dal livello medio giornaliero dei lavoratori occupati nel periodo di riferimento determinato con la seguente formula (media aritmetica semplice), ferma restando la possibilità di utilizzare una diversa metodologia di determinazione della media, sempre sulla base di normali metodi statistici, comunque idonea ad individuare il livello medio giornaliero di lavoratori occupati. Ovviamente, la metodologia di calcolo adottata dovrà essere mantenuta per tutto il periodo agevolato.

La media in questione va calcolata senza alcun arrotondamento:

$$M = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

dove:  $M$  è la media

$x_i$  indica la consistenza giornaliera dei lavoratori;

$n$  è il numero di giorni lavorativi compresi nel periodo di riferimento

3. confrontare l'incremento occupazionale con il numero dei lavoratori neoassunti in possesso dei requisiti previsti dal *comma 543, lettera a)* impiegati nello stabilimento, ufficio o sede ubicato nell'area svantaggiata in cui si è realizzato (da indicare nel mod. IAL, rigo A5).

4. considerare quale **incremento occupazionale rilevante** realizzato nello stabilimento, ufficio o sede ubicato nell'area svantaggiata (da indicare nel mod. IAL, rigo A6) il numero delle unità lavorative che danno diritto al credito d'imposta, rappresentato dal «minor valore» tra:

- l'incremento occupazionale realizzato (punto *sub 2*);
- il numero dei lavoratori neo-assunti agevolabili (punto *sub 3*).

In ordine all'incremento occupazionale rilevante come sopra determinato, il datore di lavoro potrà fruire mensilmente di un credito d'imposta complessivamente pari alla misura unitaria dell'agevolazione (euro 333 ovvero euro 416) moltiplicata per il predetto incremento.

Se, in un dato mese del 2008, l'incremento occupazionale rilevante è realizzato in più stabilimenti, uffici o sedi occorre compilare una sezione del Quadro A del mod. IAL per ciascuno degli stabilimenti, uffici o sedi.

I seguenti esempi mostrano come la misura dell'incremento occupazionale che genera il diritto al credito d'imposta è rappresentata dal «minor valore» tra le variabili «incremento oc-

cupazionale realizzato» e «neoassunti agevolabili», come sopra determinate.

**Esempio 3 - Incremento occupazionale rilevante Datore di lavoro con unico stabilimento ubicato in aree svantaggiate**

Numero dei lavoratori  
in forza al 31 gennaio 2008 19  
Media di riferimento 2007 15  
Incremento occupazionale realizzato  
Neo-assunti agevolabili 4  
nel mese di gennaio 2008 6

**L'incremento occupazionale rilevante è pari a 4**  
**Il credito di imposta fruibile nel mese è pari a euro**  
**333 x 4 = 1.332**

**Esempio 4 - Incremento occupazionale rilevante Datore di lavoro con unico stabilimento ubicato in aree svantaggiate**

Numero dei lavoratori  
in forza al 31 gennaio 2008 19  
Media di riferimento 2007 15  
Incremento occupazionale realizzato  
Neo-assunti agevolabili 4  
nel mese di gennaio 2008 2

**L'incremento occupazionale rilevante è pari a 2**  
**Il credito di imposta fruibile nel mese è pari a euro**  
**333 x 2 = 666**

**Esempio 5 - Incremento occupazionale rilevante Datore di lavoro con unico stabilimento ubicato in aree svantaggiate**

Numero dei lavoratori  
in forza al 31 gennaio 2008 14  
Media di riferimento 2007 15  
Incremento occupazionale realizzato - 1  
Neo-assunti agevolabili  
nel mese di gennaio 2008 3

**L'incremento occupazionale rilevante è pari a 0**  
**Il credito di imposta fruibile nel mese è pari a euro**  
**333 x 0 = 0**

**Esempio 6 - Incremento occupazionale rilevante Datore di lavoro con 2 stabilimenti ubicati in aree svantaggiate**

**Numero dei lavoratori in forza al 31 gennaio 2008:**  
- stabilimento A in aree svantaggiate 18  
- stabilimento B in aree svantaggiate 14  
- insieme aree svantaggiate 32

**Media di riferimento 2007:**  
- stabilimento A in aree svantaggiate 16  
- stabilimento B in aree svantaggiate 15  
- insieme aree svantaggiate 31

**Differenza con media 2007 e incremento occupazionale realizzato:**  
- stabilimento A in aree svantaggiate 18 - 16 = + 2  
- stabilimento B in aree svantaggiate 14 - 15 = - 1  
- insieme aree svantaggiate + 1  
- incremento occupazionale realizzato (stabilimento A) + 1

**Neo-assunti agevolabili nel mese di gennaio 2008:**  
- stabilimento A in aree svantaggiate 2  
- stabilimento B in aree svantaggiate 0

**L'incremento occupazionale rilevante è pari a 1**  
**Il credito di imposta fruibile nel mese è pari a euro**  
**333 x 1 = 333**

**Esempio 7 - Incremento occupazionale rilevante  
Datore di lavoro con 3 stabilimenti di cui 1 ubicato  
in area svantaggiata**

**Numero dei lavoratori in forza al 31 gennaio 2008:**

- stabilimento in area svantaggiata	14
- stabilimenti in altre aree	40
- insieme complessivo	54

**Media di riferimento 2007:**

- stabilimento in area svantaggiata	10
- stabilimenti in altre aree	41
- insieme complessivo	51

**Differenza con media 2007 e incremento occupazionale realizzato:**

- stabilimento in area svantaggiata $14 - 10 =$	+ 4
- stabilimenti in altre aree $40 - 41 =$	- 1
- insieme complessivo $54 - 51 = + 3$	+ 3

**Neo-assunti agevolabili nel mese di gennaio 2008:**

- stabilimento in area svantaggiata	3
-------------------------------------	---

**L'incremento occupazionale rilevante è pari a 3**

**Il credito di imposta fruibile nel mese è pari a euro  $333 \times 3 = 999$**

**Esempio 8 - Incremento occupazionale rilevante  
Datore di lavoro con 3 stabilimenti di cui 2 nelle aree  
svantaggiate**

**Numero dei lavoratori in forza al 31 gennaio 2008:**

- stabilimento A in aree svantaggiate	15
- stabilimento B in aree svantaggiate	12
- stabilimento C in altre aree	8
- insieme aree svantaggiate	27
- insieme complessivo	35

**Media di riferimento 2007:**

- stabilimento A in aree svantaggiate	13
- stabilimento B in aree svantaggiate	10
- stabilimento C in altre aree	10
- insieme aree svantaggiate	23
- insieme complessivo	33

**Differenza con media 2007 e incremento occupazionale realizzato:**

- stabilimento A in aree svantaggiate $15 - 13 =$	+ 2
- stabilimento B in aree svantaggiate $12 - 10 =$	+ 2
- stabilimento C in altre aree $8 - 10 =$	- 2
- insieme aree svantaggiate $27 - 23 =$	+ 4
- insieme complessivo $35 - 33 =$	+ 2
- incremento occupazionale realizzato:	+ 2

**Neo-assunti agevolabili nel mese di gennaio 2008:**

- stabilimento A in aree svantaggiate	2
- stabilimento B in aree svantaggiate	2

L'incremento occupazionale rilevante è pari a 2. L'incremento può essere attribuito agli stabilimenti in aree svantaggiate secondo una di queste modalità alternative:

- stabilimento A (+ 2) stabilimento B (= 0);
- stabilimento A (= 0) stabilimento B (+ 2);
- stabilimento A (+ 1) stabilimento B (+ 1).

## 6. Rispetto dei massimali

L'articolo 4, comma 1, del *decreto occupazione* stabilisce esplicitamente che il credito di imposta è concesso, in ogni caso, nel rispetto dei massimali di intensità di aiuto previsti dal regolamento (Ce) n. 2204/2002.

Il regolamento prevede due distinte modalità di determinazione dei massimali a seconda che l'agevolazione sia collegata all'assunzione della generalità dei lavoratori (articolo 4) ovvero di un lavoratore svantaggiato o disabile (articolo 5).

Per quanto concerne la generalità dei lavoratori, l'articolo 4, paragrafo 3, del citato regolamento (Ce) n. 2204/2002 stabilisce che «quando i posti di lavoro sono creati in regioni e in settori

ammessi a beneficiare degli aiuti a finalità regionale in virtù dell'articolo 87, paragrafo a) e c), al momento della concessione dell'aiuto, l'intensità netta dell'aiuto non deve superare il massimale corrispondente degli aiuti all'investimento a finalità regionale, fissato nella mappa in vigore all'epoca della concessione dell'aiuto, approvata dalla Commissione per ogni Stato membro».

Come ricordato in precedenza, la Commissione europea, con decisione C(2007) 5618 def. cor. del 28 novembre 2007, ha approvato la Carta degli aiuti di Stato a finalità regionale per l'Italia per il periodo 2007-2013, nella quale sono definite le aree ammesse a beneficiare delle deroghe ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato Ce, incluse la aree a soppressione graduale ammesse fino al 2008 (cd. *phasing-out*), nonché i relativi massimali di intensità degli aiuti.

Nella tabella alla pagina seguente sono sintetizzati i massimali espressi in Esl (equivalente sovvenzione lordo) previsti dalla Carta degli aiuti per le aree comprese nelle Regioni cui è applicabile il credito di imposta previsto dal comma 539 e **limitatamente agli anni 2008-2010 di vigenza dell'agevolazione.**

Per la verifica della dimensione aziendale è necessario fare riferimento alla raccomandazione della Commissione europea del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese (in *Gazzetta Ufficiale* delle Comunità europee L 124 del 20 maggio 2003), recepita con decreto del Ministro delle attività produttive del 18 aprile 2005 (in *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 138 del 12 ottobre 2005). Il paragrafo 4 dell'articolo 4 del regolamento (Ce) 2204/2002 stabilisce che «i massimali di cui ai precedenti paragrafi 2 e 3 si applicano ad un'intensità di aiuto calcolata in percentuale dei costi salariali connessi ai posti di lavoro creati per un periodo di due anni ...».

Ai fini del calcolo di tale massimale, pertanto, il contribuente dovrà:

- determinare gli effettivi costi salariali per i nuovi dipendenti agevolabili per un periodo di due anni;
- moltiplicare tale importo per le percentuali di intensità sopra indicate determinate in funzione dell'area territoriale.

Il massimale così determinato costituisce il limite di maturazione del credito d'imposta per il periodo di vigenza dell'agevolazione 2008-2010.

Si forniscono, per una maggiore chiarezza, esempi di calcolo per la verifica del rispetto dei massimali d'intensità di aiuto, fermo restando che il rispetto del massimale deve essere verificato in relazione ai costi effettivi.

### Esempio 9 - Verifica del rispetto del massimale

Impresa di medie dimensioni con stabilimento in Puglia assume a tempo indeterminato un lavoratore nel mese di gennaio 2008

- costo salariale annuo euro 26.000
- costo salariale riferito a un periodo di due anni euro 52.000

Intensità massima di aiuto applicabile 40%

Massimale di riferimento euro  $52.000 \times 40\% =$  euro 20.800

L'impresa, ricorrendone i presupposti, potrà maturare il credito di imposta per l'intero periodo 2008-2010 in quanto al termine del periodo (36 mesi) l'importo del credito di imposta fruito sarà pari a euro  $333 \times 36$  mesi = euro 11.988, inferiore al massimale di euro 20.800.

### Esempio 10 - Verifica del rispetto del massimale

Impresa di grandi dimensioni con stabilimento in Abruzzo nelle aree ammissibili alla deroga per l'intero periodo assume a tempo indeterminato un lavoratore nel mese di gennaio 2008

Aree ammissibili agli aiuti Se sono ammesse solo alcune aree della regione è necessario consultare la Carta degli aiuti per verificare i comuni e le zone di censimento		Norma art. 87 par. 3 lett. ...	Massimale Esl		
			Grandi Imprese	Medie Imprese	Piccole Imprese
Calabria	Intero territorio	a)	40%	50%	60%
Campania	Intero territorio	a)	30%	40%	50%
Puglia	Intero territorio	a)	30%	40%	50%
Sicilia	Intero territorio	a)	30%	40%	50%
Basilicata	Intero territorio	a)	30%	40%	50%
Abruzzo	Solo alcune aree	c)	15%	25%	35%
Molise	Solo alcune aree	c)	15%	25%	35%
Sardegna	Solo alcune aree	c)	25%	35%	45%
Abruzzo-Molise (phasing-out)	Solo alcune aree fino al 31.12.2008	c)	10%	20%	30%

- costo salariale annuo euro 26.000  
 - costo salariale riferito a un periodo di due anni euro 52.000  
 Intensità massima di aiuto applicabile 15%  
 Massimale di riferimento euro 52.000 x 15% = euro 7.800

L'impresa, ricorrendone i presupposti, potrà maturare il credito di imposta di 333 euro al mese solo per 24 mesi del periodo 2008-2010, in quanto al termine del 23° mese avrà maturato un credito di imposta pari a euro 333 x 23 mesi = euro 7.659, residuando un importo di euro 141 che costituirà il limite di maturazione del credito di imposta nel corso del 24° mese. Non sarà possibile fruire del credito d'imposta per le mensilità successive alla 24<sup>a</sup>.

Per quanto concerne i lavoratori svantaggiati e disabili l'articolo 5, paragrafo 2, del regolamento (Ce) n. 2204/2002 stabilisce che «l'intensità lorda, di tutti gli aiuti relativi all'occupazione dei lavoratori svantaggiati o disabili (...) calcolata in percentuale dei costi salariali su un periodo di un anno successivo all'assunzione, non deve superare il 50% per i lavoratori svantaggiati o il 60% per i lavoratori disabili».

Pertanto, all'assunzione dei lavoratori «portatori di handicap» ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, si applica il massimale espresso in Esl del 60%, mentre all'assunzione di lavoratrici donne rientranti nella definizione di «lavoratore svantaggiato» di cui all'articolo 2, lettera f), punto xi) del regolamento (Ce) n. 2204/2002, si applica il massimale espresso in Esl del 50%, indipendentemente dalla regione di impiego e dalle dimensioni del datore di lavoro.

#### Esempio 11 - Verifica del rispetto del massimale

Impresa assume una lavoratrice svantaggiata a tempo indeterminato nelle aree ammesse all'agevolazione nel gennaio 2008

- costo salariale annuo lavoratrice svantaggiata euro 26.000

Intensità massima di aiuto applicabile 50%

Massimale di riferimento annuale euro 26.000 x 50% = euro 13.000

L'impresa, ricorrendone i presupposti, potrà maturare il credito di imposta di 416 euro al mese per 32 mesi del periodo 2008-2010, in quanto al termine del 31° mese avrà maturato un credito di imposta pari a euro 416 x 31 mesi = euro 12.896, residuando un importo di euro 104 che costituirà il limite di maturazione del credito di imposta nel corso del 32° mese. Non sarà possibile fruire del credito d'imposta per le mensilità successive alla 32<sup>a</sup>.

Rimane impregiudicata la possibilità per i datori di lavoro di applicare, qualora più favorevoli, le regole previste per i lavoratori generici. In tal caso occorrerà tuttavia far riferimento anche alle relative disposizioni in materia di cumulo con altri aiuti.

#### 7. Cumulo con altri aiuti

In base all'articolo 8, comma 1, del decreto occupazione «Il credito d'imposta non è cumulabile con altri aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato, né con altre misure di sostegno comunitario in relazione agli stessi costi salariali afferenti alle unità lavorative che danno diritto alla fruizione dell'agevolazione, nei casi in cui tale cumulo darebbe luogo ad un'intensità di aiuto superiore al livello consentito, di cui al comma 1 dell'articolo 4 del presente decreto, né con altri aiuti a finalità regionale sotto forma di aiuti all'occupazione legati all'investimento qualora l'aiuto all'investimento sia calcolato sulla base dei costi di investimento materiali e immateriali. Si applicano in ogni caso le disposizioni dell'art. 8 del regolamento (Ce) n. 2204/2002 della Commissione».

La disposizione del citato articolo 8, comma 1, del decreto occupazione riprende quanto stabilito dall'articolo 8 del regolamento (Ce) n. 2204/2002 allo scopo di impedire che vengano superati, per effetto del cumulo di aiuti di Stato o altre misure di sostegno comunitario all'occupazione, i massimali previsti. Il medesimo comma 1 prevede, inoltre, il divieto di cumulo con riferimento agli aiuti di Stato a finalità regionale sottoforma di aiuti all'occupazione legati all'investimento.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 8 del decreto occupazione «L'eventuale cumulo illegittimo è sanzionato con il recupero dell'aiuto fruito e con l'irrogazione delle sanzioni previste dalla legge».

L'articolo 8, paragrafo 4, del regolamento (Ce) n. 2204/2002, in deroga al divieto di cumulo, dispone che gli aiuti concessi ai sensi dell'articolo 5 del medesimo regolamento (Ce) all'assunzione di lavoratori svantaggiati e disabili «possono essere cumulati con altri aiuti di Stato ... ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato o con altre misure di sostegno comunitario in relazione agli stessi costi, compresi gli aiuti nell'ambito di regimi esentati dall'articolo 4 del presente regolamento che rispettino i paragrafi 2 e 3 a condizione che tale cumulo non dia luogo ad un'intensità di aiuto lorda superiore al 100% dei costi salariali per ciascun periodo di occupazione dei lavoratori considerati».

Il divieto del cumulo, nei limiti evidenziati, si applica anche agli aiuti che soddisfano i criteri previsti dai regimi de minimis, per i quali non vi è obbligo di previa notifica alla Commissione europea. Tali aiuti sono quindi cumulabili a condizione che non comportino il superamento dei massimali previsti per il credito di imposta in esame.

Si sottraggono al divieto di cumulo, in quanto diverse dagli aiuti di Stato, le misure fiscali di carattere generale, cioè quelle misure che si rivolgono, su base paritaria, a tutte le imprese che

operano nel territorio nazionale, in quanto non si considerano aiuti di Stato. Costituisce misura di carattere generale, ad esempio, la deduzione Irap prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (cfr. circolare n. 61/E del 19 novembre 2007).

## 8. Cause di decadenza

Il comma 545 e l'articolo 7 del decreto occupazione disciplinano le cause che determinano la decadenza dal diritto a fruire del credito di imposta.

### 8.1 Verifica annuale del livello occupazionale

Il comma 545, lettera a), prevede la decadenza dal diritto a fruire del credito d'imposta «se, su base annuale, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, a tempo indeterminato e a tempo determinato, compresi i lavoratori con contratti di lavoro con contenuto formativo, risulta inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2007».

La causa di decadenza in esame, ribadita dall'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto occupazione, è posta - come si legge nella relazione governativa - a tutela dell'effettività dell'incremento della base occupazionale raggiunta per effetto delle nuove assunzioni ed opera qualora il numero complessivo dei dipendenti, a prescindere dal tipo di contratto di lavoro, per ciascuno degli anni interessati, risulti inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo di riferimento (1° gennaio-31 dicembre 2007).

La principale differenza di tale confronto annuale rispetto alla verifica mensile dell'incremento occupazionale è costituita dalla diversa ampiezza delle basi occupazionali utilizzate. La verifica annuale del mantenimento del livello occupazionale, infatti, non si limita alla considerazione della sola categoria dei lavoratori a tempo indeterminato, ma abbraccia l'intera forza lavoro occupata (tanto nella componente con contratto di lavoro a tempo indeterminato, che in quella con contratto di lavoro a tempo determinato).

La verifica consiste nel raffronto tra la media dei lavoratori complessivamente in forza al datore di lavoro (con contratto di lavoro a tempo indeterminato, ovvero a tempo determinato, compreso quello a contenuto formativo) nel periodo che intercorre dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno per cui si richiede il credito di imposta e la media dipendenti complessivamente occupati nel periodo di riferimento (1° gennaio 2007-31 dicembre 2007).

La circostanza che il numero complessivo dei lavoratori mediamente occupati nell'anno risulti pari o inferiore alla media del periodo di riferimento costituisce causa di decadenza dall'agevolazione.

In merito agli effetti della causa di decadenza in esame il comma 2 dell'articolo 7 del decreto occupazione stabilisce che «Nei casi di cui alla lettera a), la decadenza opera a partire dall'anno successivo a quello di rilevazione della differenza prevista nella medesima lettera a).».

La decadenza dall'agevolazione (riscontrata a seguito del predetto controllo su base annua) esplica i propri effetti a partire dall'inizio del periodo annuale successivo (vale a dire, dal successivo mese di gennaio) a quello di verifica e fa sì che venga meno la possibilità di continuare a maturare il credito d'imposta per i successivi periodi.

Il datore di lavoro conserva la possibilità di fruire in compensazione del credito d'imposta già maturato mensilmente nel periodo per il quale si è verificata la decadenza che eventualmente non sia stato ancora utilizzato, in quanto il diritto alla relativa utilizzazione deve considerarsi ormai definitivamente acquisito.

Ai fini della verifica annuale del mantenimento del livello occupazionale raggiunto a seguito delle nuove assunzioni, rileva anche la riduzione del livello occupazionale a seguito di atti non dipendenti dalla volontà del datore di lavoro quali, ad

esempio, il recesso da parte del lavoratore ovvero il pensionamento su istanza del medesimo.

### 8.2 Altre cause di decadenza

La lettera b) del comma 545, ripreso dalla lettera b) dell'articolo 7, comma 1, del decreto occupazione, prevede la decadenza dall'agevolazione «se i posti di lavoro creati non sono conservati per un periodo minimo di tre anni, ovvero di due anni nel caso delle piccole e medie imprese». La causa di decadenza riflette quella prevista dall'articolo 4, paragrafo 4, lettera b) del regolamento (Ce) n. 2204/2002.

La lettera c) del comma 545 e la lettera c) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto occupazione prevedono la decadenza del credito d'imposta in caso di:

- accertamento definitivo di violazioni non formali alla normativa fiscale e contributiva in materia di lavoro dipendente, per le quali siano state irrogate sanzioni di importo non inferiore a euro 5.000, commesse negli anni 2008, 2009 e 2010;

- accertamento definitivo di violazioni non formali alla normativa sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori previste dalle vigenti disposizioni, per le quali siano state irrogate sanzioni di importo non inferiore a euro 5.000, commesse negli anni 2008, 2009 e 2010;

- provvedimenti definitivi della magistratura contro il datore di lavoro per condotta antisindacale ai sensi dell'articolo 28 della legge 20 maggio 1970, n. 300 (cd. «Statuto dei lavoratori»).

Con riferimento agli effetti della decadenza nelle ipotesi di cui alle lettere b) e c), il comma 3 dell'articolo 7 del decreto occupazione dispone che l'intervenuta decadenza comporta «il divieto di fruizione del credito d'imposta già maturato sino alla data in cui si verifica la decadenza nonché l'eventuale recupero del credito d'imposta già utilizzato in precedenza, con l'applicazione delle relative sanzioni e interessi».

La decadenza, in tali ipotesi, non solo preclude la fruizione del credito d'imposta maturato e non ancora utilizzato, ma comporta anche il recupero del credito d'imposta già fruito in precedenza, con applicazione di sanzioni e di interessi.

## 9. Aspetti procedurali

L'articolo 6 del decreto occupazione (*Modalità di accesso e di fruizione del credito d'imposta*) regola la procedura da seguire per avvalersi del credito d'imposta in commento.

Ai sensi del comma 1, i soggetti interessati all'agevolazione sono tenuti a presentare un'apposita istanza da trasmettere in via telematica al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal primo giorno del mese successivo a quello in cui si verificano gli incrementi occupazionali e comunque non oltre il 31 gennaio 2009.

Detta istanza telematica, necessaria anche ai fini del controllo del rispetto dei limiti di stanziamento disponibili per l'erogazione del credito d'imposta (comma 547), deve essere presentata utilizzando il modello di istanza di attribuzione del credito d'imposta per nuove assunzioni nelle aree svantaggiate (mod. IAL) approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 maggio 2008 e disponibile gratuitamente in formato elettronico sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

L'istanza può essere presentata a partire dalle ore 10.00 del 15 luglio 2008. La trasmissione telematica dei dati contenuti nella stessa è effettuata utilizzando il prodotto denominato «creditoassunzioni», disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Per le assunzioni agevolabili effettuate nel periodo tra il 1° gennaio ed il 30 giugno 2008, ossia fino al mese precedente a quello di attivazione della procedura telematica, è previsto l'invio di un'unica istanza di attribuzione del credito a partire dal 15 luglio 2008, data di attivazione della procedura stessa. Per le assunzioni agevolabili effettuate a decorrere dal 1° luglio 2008 che producono ulteriori incrementi della base occupazionale è necessario presentare successive istanze.

Secondo quanto previsto dal comma 2, l'Agenzia delle Entrate: - esamina le istanze secondo l'ordine cronologico di presentazione e ne verifica l'ammissibilità sulla base dei dati ivi indicati; - comunica ai richiedenti, in via telematica, entro trenta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, l'accoglimento o il diniego del credito d'imposta in relazione alle risorse finanziarie, nei limiti dello stanziamento disponibile per ciascun anno. A tal proposito, il successivo comma 3 stabilisce che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da pubblicarsi sul sito *internet* dell'Agenzia, è comunicata la data dell'accertamento esaurimento dei fondi stanziati.

L'accoglimento dell'istanza presentata comporta, in relazione all'incremento già realizzato ed indicato nell'istanza, la prenotazione dell'ammontare complessivo del credito d'imposta spettante per l'intero triennio, e la possibilità di utilizzare in compensazione il credito d'imposta con le modalità previste dal comma 7 del *decreto occupazione* (così come specificate dal successivo paragrafo 11) che matura in ciascun mese dell'anno di presentazione dell'istanza.

Per fruire della quota di credito prenotata e relativa agli anni successivi, i soggetti che hanno ricevuto la comunicazione telematica di accoglimento dell'istanza, ai sensi del comma 4 del *decreto occupazione*, hanno l'onere di presentare all'Agenzia delle Entrate, a partire dal 1° febbraio e fino al 31 marzo di ciascuno degli anni 2009 e 2010, una comunicazione attestante:

- il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera *a*) del *decreto occupazione* (che prevede la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui il numero complessivo dei dipendenti, per ciascuno degli anni interessati, risulti inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediante occupati nel periodo 1° gennaio-31 dicembre 2007);
- l'indicazione del minor credito d'imposta eventualmente spettante, in relazione all'anno precedente ovvero all'anno in corso.

Il mancato invio della comunicazione comporta la decadenza dal beneficio ai sensi dell'articolo 7, comma 2, del *decreto occupazione*, a partire dall'anno in cui la comunicazione avrebbe dovuto essere presentata, considerando che tale mancata presentazione produce effetti analoghi a quelli previsti dal citato articolo 7, comma 1, lettera *a*).

I soggetti le cui istanze non sono accolte per esaurimento dei fondi disponibili nel 2008, in base al comma 5 dell'articolo 6 del *decreto occupazione*, possono presentare, dal 1° al 20 aprile di ciascuno degli anni 2009 e 2010, una nuova istanza telematica, nella quale l'importo richiesto non può essere però superiore a quello indicato nell'istanza originaria.

Le nuove istanze, ammesse all'agevolazione secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze originarie, sono ammesse al beneficio nei limiti delle risorse divenute disponibili a seguito di:

- rinunce al credito richiesto;
- mancato invio della comunicazione di cui al comma 4;
- minor credito spettante indicato nella comunicazione di cui al comma 4.

La comunicazione di cui al comma 4 e la nuova istanza telematica di cui al comma 5 saranno disciplinate da apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

## 10. Impegno «Deggendorf»

L'articolo 16-bis, comma 11, della legge 4 febbraio 2005, n. 11, prevede che «*I destinatari degli aiuti di cui all'articolo 87 del Trattato che istituisce la Comunità europea possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'articolo 47 del Testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati quali illegali o incom-*

*patibili dalla Commissione europea, e specificati nel decreto di cui al presente comma*».<sup>(4)</sup>

La disposizione richiamata ha trovato attuazione con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 23 maggio 2007 che ha stabilito le modalità di effettuazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, specificando altresì, nell'articolo 4, comma 1, gli aiuti di Stato oggetto della dichiarazione sostitutiva in argomento, di cui la Commissione europea ha ordinato il recupero.

I soggetti che intendono beneficiare del credito d'imposta in esame devono presentare in via telematica, anteriormente all'invio dell'istanza (mod. IAL), la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà utilizzando il modello approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2007. Tale modello può essere presentato, esclusivamente in via telematica, utilizzando il prodotto informatico reso gratuitamente disponibile, a tal fine, dall'Agenzia delle Entrate.

Non è necessario presentare la dichiarazione sostitutiva nel caso questa sia già stata presentata per fruire di altri aiuti di Stato. In merito a quest'ultimo aspetto l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 375/E del 14 dicembre 2007 ha chiarito che «*è sufficiente che ... la stessa sia presentata e acquisita all'anagrafe tributaria una tantum, senza necessità di inutili riproposizioni in occasione di successive fruizioni*».

## 11. Utilizzo e rilevanza del credito d'imposta

Il comma 542 e l'articolo 6 del *decreto occupazione* prevedono che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a partire «*dal primo giorno successivo a quello di accoglimento dell'istanza*», ossia dal giorno successivo alla data in cui l'Agenzia delle Entrate ne dà «*comunicazione telematica*», ai sensi dell'articolo 6, comma 2, lettera *b*), del *decreto occupazione*.

L'importo del credito d'imposta utilizzabile in compensazione in sede di versamento unitario mediante mod. F24 di imposte, contributi previdenziali ed altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e agli altri enti indicati, non può superare - in ciascun anno - il limite di 250.000 euro stabilito dall'articolo 1, comma 53, della legge finanziaria 2008.

Si richiama, inoltre, l'articolo 1, comma 1175, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) secondo cui «*... i benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale sono subordinati al possesso, da parte dei datori di lavoro, del documento unico di regolarità contributiva (cd. Durc) ...*». In base all'articolo 1 del decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale del 24 ottobre 2007 il Durc è richiesto ai datori di lavoro «*ai fini della fruizione dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale previsti dall'ordinamento ...*».

Si ritiene, conformemente a quanto affermato dal Ministero del lavoro con circolare n. 5 del 30 gennaio 2008, che tra i suddetti benefici normativi e contributivi rientri il credito d'imposta in esame. Pertanto la sua fruizione, mediante utilizzo in compensazione, è subordinata al possesso del Durc.

In merito alla rilevanza fiscale, il comma 542 e il comma 8 dell'articolo 6 del *decreto occupazione* prevedono altresì che il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito, né del valore della produzione netta ai fini dell'Irap;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir, come sostituito dall'articolo 1, comma 33, lettera *b*), della legge finanziaria 2008, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir. Ai fini del controllo, il comma 542 e l'articolo 6, comma 7, del

*decreto occupazione* fanno obbligo di indicare il credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale è concesso.

## 12. Controlli e recupero

L'attività di controllo si concreta, in particolare, nella verifica dell'esistenza dei presupposti dell'agevolazione previsti dai *commi da 539 a 548*, dal *decreto occupazione* e dal regolamento (Ce) n. 2204/2002, anche con riguardo al verificarsi delle cause di decadenza, nella determinazione dell'esatto ammontare del credito d'imposta spettante e nel riscontro dell'effettivo ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione a partire dalla data di concessione.

L'articolo 9 del *decreto occupazione* stabilisce che «*Qualora sia accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta, per il mancato rispetto delle condizioni previste o per il verificarsi delle cause di decadenza, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge. Il recupero del credito d'imposta è effettuato secondo le disposizioni previste dall'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, per quanto non disciplinato si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi*».

Le richiamate disposizioni prevedono il recupero del credito d'imposta con apposito atto motivato da notificare al contribuente, ai sensi dell'articolo 60 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, nonché la riscossione coattiva, secondo le modalità previste dal Dpr 29 settembre 1973, n. 602, in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni.

Gli atti di recupero possono essere impugnati innanzi alla Commissione tributaria provinciale, secondo le disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Si precisa che, in caso di riscossione coattiva, la cartella di paga-

mento è impugnabile solo per vizi propri ai sensi dell'articolo 19, comma 3, del medesimo Dlgs n. 546/1992.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

## Note

(1) La validità del regolamento (Ce) n. 2204/2002, inizialmente fissata al 31 dicembre 2006, è stata prorogata fino al 30 giugno 2008 dal regolamento (Ce) n. 1976/2006 della Commissione europea del 20 dicembre 2006. Ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 3, del regolamento (Ce) n. 2204/2002, alla scadenza del periodo di validità, i regimi esentati dal regolamento stesso continuano a beneficiare dell'esenzione durante un periodo transitorio di sei mesi.

(2) La Carta degli aiuti nella versione «*corrigendum*» è allegata alla citata decisione della Commissione europea ed è pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea C/90 dell'11 aprile 2008, pag. 4, ed è altresì allegata al decreto del Ministro dello sviluppo economico del 27 marzo 2008, pubblicato nel supplemento ordinario della *Gazzetta Ufficiale* n. 93 del 19 aprile 2008 - Serie generale.

(3) Si riporta l'articolo 2359 c.c.: «Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del comma 1 si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.».

(4) La norma è stata originariamente introdotta dall'articolo 1, comma 1223, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007); è stata poi trasfusa nell'articolo 16-bis, comma 11, della legge 4 febbraio 2005, n. 11, ad opera dell'articolo 6, comma 1, della legge 25 febbraio 2008, n. 34 (legge comunitaria 2007) il cui successivo comma 2 ha abrogato il citato articolo 1, comma 1223, della legge finanziaria 2007.