

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 8/2015
del 19 marzo 2015

IRAP 2015: AUMENTI e RIDUZIONI del CARICO FISCALE

In questa Circolare

1. **Novità Irap 2015**
2. **Deduzione dei costi del personale**
3. **Aliquote Irap**
4. **Credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti**

La Legge di Stabilità 2015, ai co. da 20 a 25, tenta di operare una **riduzione** della **base imponibile Irap** consentendo la piena **deducibilità** del **costo del lavoro dipendente** con contratto a tempo indeterminato.

Il Legislatore, con la disposizione in parola, prosegue sul lungo e tortuoso cammino di riduzione del cuneo fiscale, non facendoci mancare una sovrapposizione di norme tra di loro contrastanti.

Come visto, infatti, viene consentita, dal **2015**, la deducibilità dalla base imponibile Irap del costo complessivo per il personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato, e viene riconosciuto altresì un **credito d'imposta** pari al **10%** dell'Irap determinata secondo le regole ordinarie a chi dipendenti non ne ha, ma al contempo **abolisce** già dal **2014** la disposizione di cui ai co. 1 e 4 dell'art. 2, D.L. 66/2014 (conv. con modif. dalla L. 89/2014) che prevedeva la **riduzione**, in misura pari al 10% circa, delle **aliquote Irap** applicabili alle diverse categorie di soggetti passivi.

1. Novità Irap 2015

Recenti disposizioni normative – in particolare quelle contenute nella Legge di Stabilità 2015 (L. 23.12.2014, n. 190) – intervengono in materia di Irap, confermando quanto tale imposta sia, da un lato, poco gradita ai contribuenti, e quindi necessiti di modifiche, e, dall'altro, come sia difficile, per il Legislatore, abbandonare un'imposta che garantisca un gettito di diverse decine di miliardi.

2. Deduzione dei costi del personale

L'art. 1, co. 20, L. 190/2014 introduce il co. 4-octies nell'art. 11, D.Lgs. 446/1997, che prevede la **deducibilità integrale** dalla base imponibile Irap (valore della produzione netta) del **costo complessivo** sostenuto per il **personale dipendente** assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato. Con una formulazione di non semplice lettura (secondo la quale è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti a norma dell'art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater, D.Lgs. 446/1997), viene ammessa in deduzione la **differenza** fra:

- il **costo complessivo** dei **dipendenti** con contratto a **tempo indeterminato**;
- le **altre deduzioni** previste a fronte dell'impiego di **personale**.

Ma il significato, in pratica, è quello di consentire la **deducibilità integrale** dei costi afferenti ai dipendenti a tempo indeterminato.

Esempio n. 1

In termini pratici, il contribuente deve:

- innanzitutto, applicare le deduzioni riconosciute a fronte dell'impiego di personale già vigenti anteriormente al 2015;
- successivamente, se le spese relative ai dipendenti a tempo indeterminato non sono ancora state dedotte per l'intero ammontare, dedurre l'importo eccedente.

La deduzione **spetta** ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997, ossia:

- alle imprese ed enti commerciali (imprese individuali, società di persone, società di capitali);

- alle banche ed altri enti e società finanziari;
- alle imprese di assicurazione;
- agli esercenti arti e professioni, anche in forma associata;
- alle imprese agricole, titolari di reddito agrario e assimilati.

Si deve ritenere che **rientrano tra i beneficiari** della deduzione integrale del costo dei dipendenti a tempo indeterminato **anche** quei soggetti che, pur non ricadendo direttamente nell'ambito applicativo degli artt. da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997, determinano comunque il valore della produzione secondo i criteri «ordinari» dell'art. 5, D.Lgs. 446/1997, come ad esempio:

- gli enti privati non commerciali, limitatamente all'attività commerciale eventualmente esercitata in via non prevalente;
- le stabili organizzazioni di società ed enti non residenti;
- le Amministrazioni pubbliche per l'attività commerciale eventualmente esercitata e per la cui determinazione abbiano optato per le disposizioni di cui all'art. 5, D.Lgs. 446/1997.

Infatti, in passato, a determinate condizioni, i citati soggetti – pur determinando la base imponibile Irap ai sensi degli artt. 10 e segg., D.Lgs. 446/1997, sono stati anch'essi ammessi a beneficiare della deducibilità Irap dall'Ires, di cui al combinato disposto degli artt. 2, co. 1, D.L. 201/2011 e 6, co. 1, D.L. 185/2008. (C.M. 14.4.2009, n. 16/E e C.M. 3.4.2013, n. 8/E).

Sulla base del tenore letterale della norma, si deve ritenere che i seguenti soggetti siano **esclusi** dal beneficio in esame:

- enti privati non commerciali (che calcolano la base imponibile ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. 446/1997);
- Amministrazioni pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica ed organi legislativi delle Regioni a statuto speciale (che calcolano la base imponibile ai sensi dell'art. 10-bis, D.Lgs. 446/1997).

Dovrebbero altresì essere esclusi dall'agevolazione i soggetti che si avvalgono di **regimi forfetari** di calcolo del reddito d'impresa (es. associazioni sportive dilettantistiche, per l'attività commerciale), i quali determinano la base imponibile Irap non secondo i criteri «ordinari» previsti dall'art. 5, D.Lgs. 446/1997, bensì sommando all'ammontare del reddito d'impresa, determinato forfetariamente, le retribuzioni sostenute per il personale dipendente, i compensi spettanti per collaborazioni coordinate e continuative (ivi incluse le collaborazioni a progetto), per prestazioni di lavoro autonomo occasionale e per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, nonché gli interessi passivi (art. 17, co. 2, D.Lgs. 446/1997). L'esclusione opera salvo che detti soggetti **non optino** per la determinazione del valore della produzione netta secondo i criteri ordinari degli artt. 5 o 5-bis, D.Lgs. 446/1997, nel qual caso la deduzione introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 tornerebbe applicabile.

La novità in commento **si applica dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2014** (in pratica, **dal 2015** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Per i soggetti operanti in **agricoltura** (imprese individuali o società agricole titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro che si avvalgono del regime speciale di esonero degli adempimenti Iva) la medesima disposizione (co. 20, ultimo periodo, e co. 25, art. 1, L. 190/2014) aveva **esteso** la **deducibilità integrale** – sempre ai fini Irap –

anche dei **costi** relativi ai lavoratori **dipendenti a tempo determinato** che abbiano lavorato almeno 150 giornate, il cui contratto abbia almeno una durata triennale.

L'applicazione di questa agevolazione, subordinata all'**autorizzazione comunitaria**, avrebbe dovuto applicarsi dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, vale a dire dal **2015**, per i soggetti «solari». L'art. 2, co. 1, lett. b), D.L. 24.1.2015 n. 4 (pubblicato in *G.U.* 24.1.2015, n. 19) ha **abrogato** la citata agevolazione a partire **dal 24.1.2015**, rendendo inoperante la deducibilità integrale dei costi relativi ai lavoratori agricoli dipendenti a tempo determinato.

3. Aliquote Irap

Le **aliquote applicabili** alla base imponibile Irap, calcolata secondo le regole proprie di ogni soggetto passivo, sono le seguenti:

- **3,9%**, aliquota ordinaria applicabile se non ricorre alcuna delle situazioni che seguono;
- **1,9%**, aliquota applicabile, fino al 2013, ai soggetti operanti nel settore agricolo;
- **8,5%**, aliquota applicabile alla base imponibile delle Amministrazioni pubbliche che utilizzano il sistema cd. retributivo per determinare la base imponibile (art. 16, co. 2, D.Lgs. 446/1997);
- **4,65%**, aliquota applicabile dai soggetti operanti nel settore finanziario;
- **5,9%**, aliquota applicabile alle imprese di assicurazione;
- **4,2%**, aliquota applicabile alle imprese concessionarie, diverse da quelle di costruzione e di gestione di autostrade e trafori.

Queste ultime tre aliquote sono state fissate, per il periodo 2011-2013, dal co. 1-bis dell'art. 16, D.Lgs. 446/1997, introdotto dal D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011.

Si ricorda, inoltre, la facoltà delle Regioni a statuto ordinario di **variare** le **aliquote** (art. 16, co. 3, D.Lgs. 446/1997) nonché di ridurre, fino ad azzerarle, le aliquote Irap e **disporre deduzioni** dalla base imponibile (art. 5, D.Lgs. 6.5.2011, n. 68), salvo che la maggiorazione dell'**addizionale regionale Irpef ecceda lo 0,5%** (art. 6, co. 1, D.Lgs. 68/2011) e fermi restando i meccanismi fiscali in caso di equilibrio economico da parte delle regioni che presentano un deficit sanitario.

L'art. 2, co. da 1 a 4, D.L. 24.4.2014, n. 66, conv. con modif. dalla L. 23.6.2014, n. 89, aveva previsto – già dal **2014** - una **diminuzione generalizzata** delle aliquote Irap previste per i vari soggetti.

Le aliquote sarebbero state le seguenti:

- **3,5%**, quale aliquota ordinaria;
- **1,7%**, per i soggetti operanti nel settore agricolo e le cooperative di piccola pesca e loro consorzi;
- **4,2%**, per banche e altri enti finanziari;
- **5,3%**, per le imprese di assicurazione;
- **3,8%**, per le imprese titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori).

Erano previste anche **aliquote intermedie** da applicare in sede di **acconto Irap 2014** da parte di soggetti che intendevano utilizzare il metodo previsionale per la determinazione dell'importo da versare (rispettivamente: 3,75%, 18%, 4,5%, 5,7% e 4%).

Il citati commi dell'art. 2, D.L. 66/2014 sono stati **abrogati** dall'art. 1, co. 22, L. 190/2014, con effetto già dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2013 (2014**, per i soggetti «solari»), per cui le nuove aliquote non risultano, di fatto, **mai applicabili**.

Sono fatti salvi gli effetti delle disposizioni abrogate ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013 secondo il **criterio previsionale**, di cui all'art. 4, D.L. 69/1989 (art. 1, co. 23, L. 190/2014), e quindi **non** saranno dovute le **sanzioni** e gli **interessi** per i contribuenti che, in sede di calcolo e versamento dell'acconto Irap per il 2014, applichino le aliquote nella misura ridotta prevista dall'art. 2, D.L. 66/2014.

In pratica, la riduzione dell'Irap viene operata non con la riduzione delle aliquote, ma con l'intervento commentato all'inizio del presente lavoro, in un'ottica di riduzione dell'imposta regionale abbattendone la base imponibile con l'azzeramento della componente costo del lavoro a tempo indeterminato, nelle diverse forme in cui esso può presentarsi (orizzontale, verticale e misto), tentando di intervenire in maniera più incisiva di quanto avrebbe potuto fare la disposizione introdotta dall'art. 2, D.L. 66/2014 (ora abrogata).

4. Credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti

Al fine di compensare la mancata riduzione dell'aliquota Irap del 10%, prevista dal D.L. 66/2014 poi abrogata dalla L. 190/2014, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (**2015**, per i soggetti «solari»), è concesso un **credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda** (si tratta di un concetto che non trova corrispondenza nelle norme riguardanti l'Irap; si veda *infra*), calcolata secondo le disposizioni del D.Lgs. 446/1997, a favore dei soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997 (quindi imprese, anche bancarie ed assicurative, società europee di cui al Regolamento CE 2157/2001, società cooperative europee di cui al Regolamento CE 1435/2003, enti commerciali, ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali, lavoratori autonomi, anche associati, e produttori agricoli titolari di reddito agrario, con esclusione di coloro che realizzano un volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro che si avvalgono del regime speciale) e che non impiegano lavoratori dipendenti (art. 1, co. 21, L. 190/2014).

Il tenore della disposizione lascia intendere che non devono essere impiegati né lavoratori assunti a tempo indeterminato né a tempo determinato, a prescindere dalla durata dell'orario di lavoro (full time o part time). Invece, la **preclusione non** dovrebbe operare in caso di **utilizzo di collaboratori coordinati e continuativi**, anche con **contratto a progetto**, ovvero di **prestatori occasionali**, non trattandosi di dipendenti.

Qualche dubbio può sorgere in relazione a talune figure di **contratti di lavoro**, come i:

- contratti di apprendistato;
- contratti di inserimento;
- contratti di lavoro intermittente;
- contratti di lavoro in somministrazione.

Con riferimento alle prime due ipotesi, non vi è dubbio che trattasi di lavoratori subordinati, ma si tratta di contratti non finalizzati al «lavoro» presso l'azienda, bensì di un contratto di lavoro a tempo indeterminato, come definito dal D.Lgs. 167/2011, finalizzato a favorire la formazione, l'occupazione dei giovani e la riqualificazione professionale delle persone che hanno perso il posto di lavoro (**apprendistato**) ovvero di un contratto a tempo determinato previsto per favorire

l'integrazione dei lavoratori in un determinato contesto lavorativo, mediante la definizione di uno specifico «*progetto individuale*» di adattamento delle competenze professionali alle specifiche esigenze aziendali (contratto di **inserimento**).

Lo stesso dicasi per i contratti di **lavoro intermittente** (cd. **a chiamata**) trattandosi di accordi tra lavoratore ed azienda in funzione dei quali il datore di lavoro mette a disposizione del datore di lavoro la propria attività lavorativa, che ne potrà utilizzare quando ne ha la necessità nel rispetto, comunque, dei limiti indicati dalla legge.

Di difficile interpretazione appare valutare la possibilità di fruire dei benefici nell'ipotesi di stipula di contratti di **lavoro di somministrazione** stipulati tra il lavoratore e l'Agenzia per il lavoro che «manda in missione» il lavoratore presso un'impresa utilizzatrice. Ciò in quanto il lavoratore, benché assunto formalmente dall'agenzia di somministrazione, svolge la propria prestazione sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in **compensazione orizzontale** nel Modello F24 (art. 17, D.Lgs. 241/1997) a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione Irap.

Esempio n. 2

Il credito d'imposta maturato nell'anno 2015 potrà essere utilizzato in compensazione a partire dall' 1.1.2016.

Non trattandosi di un credito relativo alle imposte sui redditi o all'Irap, ma di un autonomo credito di imposta (seppur commisurato al 10% dell'imposta regionale), l'utilizzo del 10% in **compensazione** oltre la soglia di 15.000 euro **non** richiede l'apposizione del **visto di conformità** previsto dall'art. 1, co. 574, L. 147/2013 (resta ferma la soglia dei 700.000 euro per anno solare).

Trattandosi, invece, di credito d'imposta, l'ammontare spettante verrà **indicato nel bilancio** – a partire da quelli **chiusi al 31.12.2015** - nella voce A.5 del Conto economico in contropartita dell'iscrizione nella voce C.II.4-bis dello Stato patrimoniale.

Invero, l'iscrizione di questa posta, fiscalmente classificata tra le sopravvenienze attive, tra i valori della produzione del Conto economico potrebbe non essere del tutto appropriata, giacché secondo il principio contabile Oic 12, par. 51, nella voce A.5 si iscrivono i «*contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri*». Potrebbe essere invece opportuna l'iscrizione dell'Irap, alla voce 22 del Conto economico, al netto del «credito d'imposta» che, al pari di altre detrazioni e riduzioni, concorre a determinare l'imposta effettivamente dovuta. Il citato principio contabile, con riferimento alla voce 22 «Imposte sul reddito» recita: «*L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio*».

Secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione dell'incontro di inizio anno con la stampa specializzata (**Telefisco 2015**, interpretazione successivamente formalizzata nel corpo della C.M. 19.2.2015, n. 6/E, risp. 7.1), in assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, si deve ritenere che detto componente di reddito (qualificabile come sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, D.P.R. 917/1986):

- **non** concorra alla formazione del **reddito di lavoro autonomo**, non rientrando in alcuno dei componenti positivi di reddito previsti dagli artt. 53 e 54, D.P.R. 917/1986 (per i

professionisti le sopravvenienze attive non rilevano ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo);

- **concorra** alla formazione del **reddito d'impresa**.

Questa interpretazione, aderente alla lettera della norma, non tiene conto del fatto che il beneficio in parola è riconosciuto a fronte dell'Irap dovuta, la quale è indeducibile (in tutto o in parte) dal reddito d'impresa. Anche la relazione tecnica alla Legge di Stabilità, mentre prende in considerazione la perdita di gettito derivante dal credito d'imposta, non conteggia l'effetto positivo derivante dall'imponibilità dell'incentivo.

Infine, nulla viene detto in relazione alla concorrenza del **credito d'imposta** ai fini della determinazione dei **produttori agricoli** titolari di reddito agrario.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate qualifica il credito d'imposta in questione come **elemento autonomo** rispetto all'Irap su cui viene calcolato. Conseguentemente l'imposta da porre a base delle deduzioni Irap da Ires (sia quella del 10% per interessi passivi sia quella analitica per il costo del personale, nel caso ad esempio di collaborazioni coordinate e continuative) dovrà essere quantificata **al lordo** del credito stesso.

Quanto agli **effetti** del credito d'imposta, che sostituisce la riduzione delle aliquote, si propone un esempio per comprendere l'impatto in relazione ad una ipotesi di piccola azienda.

Esempio n. 3

Si prenda il caso di un imprenditore individuale che non ha alcun dipendente.

A fronte di un valore della produzione netta, conseguita nel 2015, pari a 100.000 euro, la riduzione delle aliquote (dal 3,9% al 3,5%, ossia di circa il 10%) avrebbe determinato un'imposta dovuta pari a 3.500 euro.

Venendo meno le riduzioni di aliquote, l'imposta dovuta ammonta a 3.900 euro, ma viene riconosciuto un credito d'imposta del 10%, pari a 390 euro, con un'imposta netta pari a 3.510.

Riprendendo il concetto di **Irap lorda**, si può ipotizzare che l'espressione debba intendersi quale imposta dovuta nel periodo d'imposta, al lordo:

- di eventuali **detrazioni** istituite con leggi provinciali o regionali;
- del **credito d'imposta** derivante dalla trasformazione delle **eccedenze Ace** non utilizzate per incapienza del reddito, ai sensi dell'art. 19, co. 1, D.L. 91/2014. Si ricorda, in proposito, la possibilità di trasformare le eccedenze Ace, non utilizzate per incapienza del reddito, in crediti d'imposta, utilizzabili esclusivamente a riduzione dell'Irap a debito, ossia utilizzabili in diminuzione dell'Irap, in 5 quote annuali di pari ammontare, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014, nel limite dell'Irap dovuta in ogni esercizio. In particolare: i soggetti Ires devono applicare l'aliquota d'imposta del **27,50%** all'eccedenza Ace per la quale rinunciano, di fatto, al riporto a nuovo, optando, appunto, per il regime del credito d'imposta; i contribuenti Irpef, invece, avuto riguardo alle modalità di calcolo dell'Ace in dichiarazione, devono applicare le **aliquote corrispondenti agli scaglioni** di reddito previste dall'art. 11, D.P.R. 917/1986: in altre parole, determinano il credito d'imposta nello stesso modo in cui si calcola l'Irpef ai sensi della predetta disposizione del Tuir, distribuendo le eccedenze Ace secondo gli scaglioni di reddito previsti ai fini del calcolo dell'imposta.