

**INFORMATIVA N. 14/2015**

**LEGGE DI STABILITA' 2015: LE MODIFICHE ALL'IRAP**  
**La deducibilità integrale del costo complessivo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato introdotta dalla legge di stabilità 2015 ed il credito d'imposta per i soggetti che non si avvalgono di dipendenti**

<b>Argomento:</b>	IRAP
<b>Fonti:</b>	Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190)
<b>Data:</b>	10 febbraio 2015
<b>Protocollo:</b>	136/EF

*La legge di stabilità 2015:*

- *introduce la deducibilità del costo del lavoro afferente il personale assunto con contratto a tempo indeterminato dall'Irap a partire dal periodo di imposta 2015;*
- *prevede un credito di imposta del 10% dell'imposta lorda Irap per le imprese prive di dipendenti;*
- *applica già sul periodo di imposta 2014 il ripristino delle aliquote parzialmente ridotte con il D.L. n. 66/2014;*
- *riduce la deduzione analitica dell'Irap afferente le spese per il personale dalle imposte sui redditi.*

## 1. PREMESSA

La legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) introduce importanti modifiche alla disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP - di cui al decreto legislativo n. 446/1997. Le misure introdotte - **articolo 1, commi da 20 a 25**, della legge di stabilità 2015 - sono finalizzate a ridurre il c.d. **cuneo fiscale** e ad alleggerire il prelievo fiscale sul fattore costo del lavoro sostenuto dalle imprese e dai lavoratori autonomi che si avvalgono di dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, temperati da interventi di segno opposto quale il ripristino delle previgenti aliquote di imposta e della minore deduzione dalle imposte sul reddito dell'Irap versata afferente le spese per il personale dipendente.

In sintesi, **l'articolo 1, comma 20**, della legge di stabilità 2015 (n. 190/2014) ammette in deduzione, ai fini IRAP, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (anno di imposta 2015 per gli esercizi coincidenti con l'anno solare), la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente assunto a tempo indeterminato e le vigenti deduzioni spettanti a titolo analitico o forfetario riferibili sempre al costo del lavoro. Trattasi, nella specie, delle deduzioni relative ai contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, alle spese e ai contributi assistenziali sostenuti per il personale dipendente a tempo indeterminato, alle spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, ai costi sostenuti per il personale adetto alla ricerca e sviluppo, alle indennità di trasferta per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, alle deduzioni previste per i contribuenti "minori", che non superano determinate soglie del valore della produzione netta e per l'incremento occupazionale.

Era stata inoltre estesa l'integrale deducibilità IRAP del costo del lavoro per i produttori agricoli titolari di reddito agrario e a favore delle società agricole per ogni lavoratore dipendente a **tempo determinato** che avesse lavorato almeno 150 giornate ed il cui contratto avesse avuto almeno una durata triennale. Il successivo **comma 25**, prevedeva che l'estensione della deduzione IRAP ai produttori agricoli fosse soggetta alla preventiva autorizzazione della Commissione europea. Successivamente, l'art. 2 comma 1, lettera b) <sup>(1)</sup>, del D.L. 24 gennaio 2015, n. 4 recante misure urgenti in materia di esenzione IMU ne ha stabilito la soppressione.

Il **comma 21** introduce, invece, un credito d'imposta IRAP nei confronti dei soggetti passivi che non si avvalgono di dipendenti nell'esercizio della propria attività pari al 10 per cento dell'imposta lorda liquidata in dichiarazione. Tale credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241/1997.

Con il **comma 22** si abrogano, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, le disposizioni che avevano ridotto le aliquote IRAP per tutti i settori produttivi, con ciò ripristinando le previgenti aliquote d'imposta nelle misure:

- del 3,9% (aliquota ordinaria),
- del 4,2 % (aliquota applicata dai concessionari pubblici),
- del 4,65% (per le banche),
- del 5,9 % (per le assicurazioni)
- dell'1,9% (per il settore agricolo).

Il successivo **comma 23** fa salvi gli effetti della diminuzione delle aliquote disposte dal D.L. n. 66/2014 ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo d'imposta 2014 secondo il metodo previsionale. Ne deriva che non saranno dovuti gli interessi né potranno essere irrogate le sanzioni a coloro che abbiano applicato, per il calcolo dell'acconto relativo al periodo di imposta 2014 (in caso di coincidenza con l'anno solare) le aliquote ridotte previste dal D.L. n. 66/2014, ora abrogate.

Il **comma 24**, a scopo di coordinamento, integra la deduzione dalle imposte sul reddito anche con la quota residuale di deduzione del costo del lavoro contemplata dalla presente disposizione.

## 2. LA NUOVA DEDUZIONE DALL'IMPONIBILE IRAP

L'art. 1, co. 20, della Legge n. 190/2014 ha inserito – con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – il **comma 4-octies** dell'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. La modifica legislativa interviene direttamente all'articolo che riguarda le **deduzioni** spettanti a vario titolo sull'imposta. Nello specifico il nuovo comma 4-octies dispone che per i soggetti che determinano il **valore della produzione netta** ai fini dell'Irap ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, **è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo.**

La disposizione in argomento concede, quindi, una nuova deduzione che si aggiunge a quelle già previste dall'articolo 11 annullando in tal modo l'intero residuo ammontare del costo relativo al personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato.

### 2.1 I soggetti interessati dalla nuova deduzione

La norma in commento ammette all'agevolazione i soggetti che determinano il **valore della produzione netta** secondo le disposizioni previste dagli articoli da 5 a 9 del decreto legislativo 446/1997, vale a dire i seguenti:

- le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ossia:

<sup>1</sup> Art. 2, co. 1.:

A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto:

b) il comma 25 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 è abrogato e l'ultimo periodo del comma 4-octies dell'articolo 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 è soppresso.

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
  - b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR;
  - le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 (redditi di impresa) del TUIR;
  - le banche e gli altri enti e società finanziari, le società di intermediazione mobiliare e gli intermediari, diversi dalle banche, abilitati allo svolgimento dei servizi di investimento, le società di gestione dei fondi comuni di investimento, le società di investimento a capitale variabile, le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria;
  - le imprese di assicurazione;
  - le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53 (redditi di lavoro autonomo), comma 1, del TUIR;
  - i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del predetto testo unico, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, i quali si avvalgono del regime previsto dall'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma del quarto periodo del citato comma 6 dell'articolo 34;
  - gli esercenti attività di allevamento di animali di cui all'articolo 56 del TUIR.

## 2.2 Le deduzioni Irap richiamate dall'articolo 11, comma 4-octies

Le deduzioni richiamate dalla nuova disposizione legislativa sono quelle già operanti sul costo del lavoro sostenuto per il personale con contratto a tempo indeterminato e sono le seguenti:

- **articolo 11, comma 1, lettera a):**

- 1) i **contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;**
- 2) la deduzione di **un importo pari a 7.500 euro**, su base annua, **per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta**, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- 3) la deduzione di **un importo fino a 15.000 euro**, su base annua, **per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia**, aumentato a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2), e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni;
- 4) i **contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**, riconosciuti in deduzione ai soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) a e);
- 5) **le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro**, nonché, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) a e) i **costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;**

- **articolo 11, comma 1-bis:**

**la deduzione delle indennità di trasferta** per le imprese autorizzate all'**autotrasporto di merci** previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 48, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 91;

- **articolo 11, comma 4-bis.1:**

**la deduzione dalla base imponibile pari a euro 1.850**, su base annua, **per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque** nel caso i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superi nel periodo d'imposta a **euro 400.000**.

- **articolo 11, comma 4-quater:**

la deduzione di un importo di 15.000 per ciascun nuovo dipendente assunto ad incremento del numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.

### 2.3 Le modalità di applicazione della nuova deduzione residuale

La deduzione, prevista dal comma 4-octies dell'articolo 11, è pari alla differenza tra l'importo del costo complessivo del personale assunto con contratto a tempo indeterminato e l'importo delle deduzioni spettanti di cui ai commi 1, lett.a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater (sopra descritte).

Dal punto di vista operativo si applicano prima le deduzioni, se spettanti, di cui ai commi 1, lett.a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater e, successivamente, in via **residuale**, la **nuova deduzione**, calcolata per differenza tra costo complessivo e deduzioni già operate.

La deduzione di cui al comma 4-octies spetta quindi soltanto in presenza di dipendenti **con contratto a tempo indeterminato** e sui quali spettano **(cumulativamente e/o alternativamente)** le altre deduzioni.

Nella Relazione illustrativa al provvedimento è, infatti, precisato che *“resta fermo che nel calcolo delle deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater si applicano le regole ordinarie previste dalla disciplina IRAP, incluse quelle di cui ai commi 4-bis.2 e 4-septies.”*

Per ciascun dipendente l'importo delle dette deduzioni non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. L'importo della nuova deduzione coincide pertanto con il costo che non risulta ancora dedotto in seguito all'applicazione delle deduzioni sopra citate.

In definitiva, la nuova deduzione è calcolata **in via residuale** e *“si connota come elemento di chiusura in grado di affrancare completamente la base imponibile dell'imposta regionale dalla incidenza del fattore lavoro, con specifico riferimento alle spese relative ai dipendenti a tempo indeterminato”<sup>2</sup>.*

### 3. IL CREDITO DI IMPOSTA PER I SOGGETTI CHE NON SI AVVALGONO DI DIPENDENTI

L'articolo 1, comma 21 della legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) prevede che, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, e **che non si avvalgono di lavoratori dipendenti**, spetta un credito di imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione, pari al 10% dell'imposta lorda determinata secondo le disposizioni del citato D.Lgs. n. 446/1997.

La norma individua i medesimi soggetti ai quali si applica la nuova deduzione (di cui all'art. 11, comma 4-octies del D. Lgs. n. 446/1997), **ma che non si avvalgono di lavoratori dipendenti**. In virtù della circostanza che è stata abolita la riduzione del 10% delle aliquote Irap - disposta dal D.L. n. 66/2014 - per i soggetti passivi che non si avvalgono di lavoratori dipendenti tale incremento di aliquota è stato compensato mediante il riconoscimento di un corrispondente credito di imposta.

La condizione per usufruire di detto credito di imposta, nella misura del 10% dell'imposta lorda, è data dal suo utilizzo esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, dall'inizio dell'anno nel corso del quale viene presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta di decorrenza del beneficio, vale a dire per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare dal mese di gennaio 2016 con riferimento alla dichiarazione IRAP relativa al 2015, da presentare entro il 30 settembre 2016.

Il comma 21 non dispone circa la natura e la disciplina ai fini delle imposte sul reddito del credito di imposta in argomento. In occasione di Telefisco 2015 ad una specifica domanda su come dovesse essere trattato ai fini delle imposte sul reddito tale importo, l'Agenzia ritiene che, in assenza di una specifica previsione normativa, il provento, contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta, costituisca una **sopravvenienza attiva**, che **concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa** ai sensi dell'art. 88 del TUIR. Diversamente, il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR. Per effetto di tale precisazione si riduce il beneficio fiscale accordato alle imprese.

<sup>2</sup> Cfr.: Tamara Gasparri – La legge di stabilità 2015: nuova deduzione per il costo del lavoro e credito d'imposta per imprese e professionisti senza dipendenti - in Il Fisco n.5/2015

#### 4. GLI EFFETTI AI FINI DELLA DEDUZIONE DELL'IRAP DAL REDDITO D'IMPRESA

Il comma 24 dispone che il nuovo comma **4-octies** sia inserito all'articolo 2, comma 1 del D.L. n. 201/2011 (conv. con modificazioni, dalla L. n. 214/2011). Detto comma 1 ha disposto che, a decorrere dal periodo di imposta 2012, una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente.

La deduzione analitica – pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato – è calcolata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Tra le deduzioni sopra indicate è ora inserita anche quella di cui al comma **4-octies** comportando che a fronte del beneficio derivante dalla possibilità di fruire della nuova deduzione si verificherà la riduzione dell'importo deducibile in sede di determinazione del reddito di impresa ai fini delle imposte dirette.

Cordiali saluti

IL DIRETTORE  
- Andrea Trevisani -

