

IRAP E COSTO DEL LAVORO : DEDUCIBILITA' DAL PERIODO D'IMPOSTA 2015

La Legge 190/2014 , Legge di **Stabilità 2015** , ha previsto significative novità per soggetti IRAP con i **commi da 20 a 25** dell'articolo 1.

*“ A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e cioè per il periodo d'imposta 2015, Denuncia IRAP 2016, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, è integralmente deducibile dall'Irap il costo sostenuto **per lavoro dipendente a tempo indeterminato**, eccedente le deduzioni applicate ai sensi*

- dell'articolo 11 del Dlgs 446/1997, commi 1, lettera a :
 - A) Contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, versati anche per le collaborazioni coordinate e continuative – PREMIO INAIL -;
 - B) Deduzione forfetaria e contributi assistenziali e previdenziali per i lavoratori a tempo indeterminato – CUNEO FISCALE -;
 - C) Spese per apprendisti, disabili ex articolo 1 Legge 68/1999, personale assunto con contratti di formazione e lavoro, ovvero con i contratti di inserimento e di apprendistato previsti dalla Legge 30/2014 (Legge Biagi), spese per personale addetto alla ricerca (C.M.26/6/2012 N.26E) e sviluppo (R.M.20/3/2008 N.107E), incluse le spese da rapporti di collaborazione;
- 1-bis, indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci;
- 4-bis.1, deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400mila euro
- 4-quater, deduzione per l'incremento della base occupazionale.

Quindi se la somma delle deduzioni già spettanti risulta inferiore rispetto al costo del lavoro sostenuto, compete un'ulteriore deduzione a copertura dell'intero componente negativo di reddito sostenuto, riferibile solo ai contratti di rapporto subordinato a tempo indeterminato.



Tale beneficio spetta ai soggetti Irap che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli

- 5, - società di capitali ed enti commerciali -,
- 5 - bis - società di persone e imprese individuali -,
- 6 - banche e altri enti e società finanziari,
- 7 - imprese di assicurazione,
- 8 - persone fisiche, società semplici ed equiparate –
- 9 - produttori agricoli titolari di reddito agrario, con esclusione di quelli con volume d'affari annuale non superiore a settemila euro, che si avvalgono del regime speciale Iva del Dlgs 446/1997.

Per il comparto agricolo - produttori e società agricole -, l'agevolazione, previa autorizzazione della Commissione Europea, compete anche per ogni OTD - lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato -, purché nel periodo d'imposta, abbia compiuto almeno 150 giornate lavorative ed il contratto non duri meno di tre anni.

In assenza di rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è stata comunque prevista una deduzione per il contribuente soggetto ad Irap, sempre *a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014*", pari al 10% dell'imposta lorda dichiarata, **nella forma del credito d'imposta.**

Il che implica che la deduzione maturata è fruibile esclusivamente in compensazione, tramite il modello F24, già a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione IRAP. Pertanto, il credito d'imposta maturato e spettante per il periodo d'imposta 2015, la cui relativa dichiarazione andrà presentata entro il 30 settembre 2016, è già utilizzabile dall'1 gennaio 2016.

Per gli effetti della nuova configurazione del valore della produzione netta tassabile dovuta alle ulteriori deduzioni ivi previste sono state abrogate le disposizioni dettate dall'articolo 2 del D.L. 66/2014, che prevedeva , a partire dal 2014, una riduzione generalizzata del 10% delle aliquote Irap.

Quindi, nella dichiarazione IRAP 2016 da presentare per l'anno 2015, l'imposta andrà calcolata utilizzando le aliquote già in vigore al 2013, unitamente alle eventuali maggiorazioni previste dalle



legislazioni regionali, fatti salvi, comunque, gli effetti prodotti dalla norma abrogata per la determinazione degli acconti versati con le minori aliquote, non più vigore e mai entrate in vigore:

- per la generalità dei soggetti passivi, il 3,9% ;
- per le società di capitali e gli enti commerciali titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche, diverse da quelle aventi a oggetto la costruzione e la gestione di autostrade e trafori, il 4,20%
- per le banche e gli altri soggetti finanziari, il 4,65% ;
- per le imprese di assicurazione, il 5,90% ;
- per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative di piccola pesca e loro consorzi, l'1,90%.

Per la regione Campania si riportano le aliquote come da istruzioni ministeriali pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate:

- **M1** Maggiorazione generalizzata di aliquota (tranne le eccezioni previste dal D.Lgs. 446/97 e dalla Legge regionale) **4,97 (*)**;
- **IC** Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori **5,27 (*)**;
- **BA** Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97, **5,72 (*)**;
- **AS** Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97, **6,97 (*)** ;
- **A1** Agevolazione per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus) e le cooperative sociali, **4,40 (*)**;
- **AG** Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73, **2,97 (*)**;
- **AP** Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici **8,50**.

() In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006,*



ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, **devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale**. Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446. Per la Regione Campania l'articolo 11, comma 15, del decreto legge n. 76/2013, convertito dalla legge n. 99 del 2013, ha stabilito che a decorrere dal 2014, è disposta l'applicazione delle maggiorazioni fiscali di cui all'articolo 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (maggiorazione dell'aliquota Irap di 0,15 punti percentuali) ed il relativo gettito fiscale è finalizzato prioritariamente all'ammortamento dei prestiti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legge n. 35/2013 e, in via residuale, all'ammortamento del corrispondente prestito di cui al comma 13 destinato al piano di rientro di cui all'articolo 16, comma 5, del decreto legge n. 83/2012, per l'intera durata dell'ammortamento dei medesimi prestiti. Le aliquote in vigore sono state confermate dagli articoli 1 e 2 della legge regionale n. 4 del 16 gennaio 2014.

Riportiamo in conclusione altresì, sempre dalle istruzioni ministeriali al modello IRAP, le più articolate deduzioni che interessano il costo del lavoro:

A) DEDUZIONE FORFETARIA di cui al cuneo fiscale.

“Le disposizioni di cui ai nn. 2) e 3) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 prevedono, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, una deduzione di 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta aumentata a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni. La deduzione base di 7.500 euro può essere aumentata fino a 15.000 euro per i lavoratori a tempo indeterminato impiegati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Tale deduzione è ulteriormente incrementata a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni impiegati nelle medesime regioni.”

Con riferimento a tale più elevata deduzione (15.000 o 21.000 euro), si precisa che la stessa:

– non spetta, oltreché ai soggetti sopra citati, anche alle banche, agli altri enti finanziari e alle imprese di assicurazione (che potranno, tuttavia, usufruire della deduzione di 7.500 o 13.500 euro);

– è alternativa a quella di cui al n. 2), in relazione ai singoli lavoratori dipendenti, senza che vi sia l'obbligo di effettuare un'unica scelta valida per tutti i dipendenti (cfr. circolare n. 61 del 19 novembre 2007, paragrafo 1.2) ;

– è soggetta alle regole che la Commissione europea, con il regolamento (UE) n. 1407/2013, ha emanato in materia di aiuti “de 72 Istruzioni per la compilazione IRAP 2016 minimis” e che prevedono, tra l'altro, per ogni impresa, un importo massimo di aiuti concessi a titolo de minimis non superiore a 200.000 euro (100.000 euro per le imprese attive nel settore del trasporto su strada) nell'arco di tre esercizi finanziari (cfr. circolare n. 61 del 19 novembre 2007 paragrafo 1.2).

Ai sensi del comma 4-bis. 2 dell'articolo 11, sia la deduzione forfetaria di base, sia quella maggiorata, vanno ragguagliate:

- in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, in quanto le deduzioni spettano su base annua;
- nel caso in cui i lavoratori non siano impiegati per l'intero periodo d'imposta; in tale ipotesi vanno considerati gli effettivi giorni di calendario in cui i medesimi fanno parte della forza lavoro (cfr. circolare n. 61 del 19 novembre 2007 paragrafo 1.4);
- nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, nei diversi tipi e modalità di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 25 febbraio 2000, n. 61, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto; in tale ipotesi le deduzioni vanno ridotte in misura proporzionale.”

B) DEDUZIONE DI 1.850 FINO A 5 DIPENDENTI di cui al comma 4-bis.1 dell'articolo 11 - deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino a 5 dipendenti -.

“La deduzione di cui al comma 4-bis.1 dell'articolo 11 è riconosciuta ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), con componenti positivi che concorrono alla formazione **del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000**, in misura pari a euro 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente (con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato) impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque.

Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro (e contratti di inserimento previsti dalla legge n. 30 del 14 febbraio 2000 e dal D.Lgs. n. 276 del 10 settembre 2003 di attuazione della stessa).

Si precisa che il limite di cinque lavoratori va calcolato al massimo su cinque lavoratori impiegati nel corso dell'anno; pertanto se il contribuente impiega più di 5 lavoratori dipendenti con contratti di diverso tipo è libero di scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione.

Si precisa che la deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-bis. 1) **spetta con riferimento ai dipendenti sia a tempo determinato che indeterminato** (cfr. circolare n. 61 del 19 novembre 2007 par. 2).

Ai sensi del comma 4-bis.2 dell'articolo 11, in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi dei componenti positivi di cui al comma 4-bis.1 **sono ragguagliati all'anno solare**

C) DEDUZIONE PER INCREMENTO OCCUPAZIONALE di cui di cui al citato comma 4-quater.

“ Tale deduzione spetta ai soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e), e compete a condizione che:

- vengano effettuate nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- alla fine del periodo d'imposta in cui sono effettuate le nuove assunzioni, risulti incrementato il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto relativo al periodo d'imposta precedente e sussista quindi una differenza positiva tra la consistenza di fine periodo d'imposta e la media del periodo d'imposta precedente.

La deduzione spetta per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi d'imposta. Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti. **La suddetta deduzione decade se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti, risulta inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta di assunzione.** La deduzione spetta per ciascun nuovo lavoratore assunto, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

La deduzione disposta dal comma 4-quater dell'articolo 11 compete in misura pari al minore tra:

- il minore dei seguenti importi: – il costo effettivo del personale neoassunto; – valore massimo di 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto;
- l'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile.

Si ricorda che in base al comma 4-septies dell'articolo 11 per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1 e 4-bis.1 e 4-quater non può comunque eccedere il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro e che **per i dipendenti per i quali si fruisce delle deduzioni indicate nei righi IS2 e IS3 non si può beneficiare delle deduzioni di cui ai righi IS4 (spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo) e IS5 (deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti).** Resta comunque ferma la deduzione dei contributi assicurativi di cui al n. 1) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 e la deduzione per incremento occupazionale di cui al comma 4-quater del medesimo articolo 11.

D) DEDUZIONE DEL COSTO RESIDUO PER IL PERSONALE DIPENDENTE di cui all'articolo 11, comma 4-octies.

*“In base a tale disposizione, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, 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. Si ricorda che il comma 73 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), in vigore dal 1° gennaio 2016, ha previsto che tale deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza prevista nel citato comma 4-octies, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto”.*

Raffaele Adriano Tosto.