



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
P.zza Armellini, 9/A – 00162 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

ISB in Europe

36-38 Rue Joseph II - B - 1000 Bruxelles
Tel. + 32.2-2307440 - Fax + 32.2-2307219
info@isbineurope.eu – www.isbineurope.eu

Divisione Economica e Sociale
Politiche fiscali e societarie

Circolare n. 6

Roma, 2 marzo 2015

Oggetto: Legge di stabilità (legge 23 dicembre 2014, n. 190), disposizioni in materia di riduzione dell'IRAP dovuta da imprese e lavoratori autonomi

Sommario

1. PREMESSA	2
2. DEDUZIONE INTEGRALE AI FINI IRAP DEL COSTO SOSTENUTO PER LAVORATORI A TEMPO INDETERMINATO	2
3. NUOVO CREDITO D'IMPOSTA PER I SOGGETTI SENZA DIPENDENTI.....	3
4. RIPRISTINO VECCHIE ALIQUOTE IRAP	4
5. RIDUZIONE DELLA QUOTA IRAP DEDUCIBILE DAL REDDITO D'IMPRESA	5

1. Premessa

La legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto importanti modifiche alla disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP - di cui al decreto legislativo n. 446/1997.

Le misure introdotte dall'unico articolo della legge di stabilità – commi da 20 a 25 - sono finalizzate a ridurre il cuneo fiscale e ad alleggerire il prelievo tributario sul fattore costo del lavoro sostenuto dalle imprese e dai professionisti che si avvalgono di dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato. Non mancano agevolazioni anche nei confronti di coloro che nell'esercizio della propria attività operano senza dipendenti; per loro la legge di stabilità prevede un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP liquidata in dichiarazione annuale. Entrambe le misure sono, tuttavia, temperate da interventi di segno opposto quale il ripristino delle previgenti aliquote di imposta che, ricordiamo, erano state ridotte nella misura del 10% circa dal Decreto IRPEF (DL n. 66/2014) e la minore deduzione dalle imposte sul reddito dell'IRAP versata ed afferente le spese per il personale dipendente.

2. Deduzione integrale ai fini IRAP del costo sostenuto per lavoratori a tempo indeterminato

A partire dal periodo d'imposta 2015, il datore di lavoro potrà dedurre l'intero costo del personale sostenuto e afferente a tutti i dipendenti con contratto a tempo indeterminato, vecchi e neo assunti.

Lo prevede il comma 20 della legge di stabilità che, introducendo il comma 4-octies all'art. 11 del D.Lgs. IRAP (n.446/1997), stabilisce che a partire dal periodo d'imposta 2015 i seguenti soggetti (di cui agli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997):

- società di capitali ed enti commerciali (art. 5);
- società di persone ed imprese individuali (art. 5-bis);
- banche ed altri enti e società finanziarie (art. 6);
- imprese di assicurazione (art. 7);
- esercenti arti e professioni, anche in forma associata (art. 8);
- produttori agricoli titolari di reddito agrario (art. 9)

possono portare in deduzione dalla base imponibile IRAP la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato e l'ammontare delle seguenti deduzioni, quando spettanti (art. 11, co.1, lett. a), comma 1-bis, comma 4-bis.1 e comma 4-quater”:

1. contributi INAIL;



2. 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. 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 (deduzione alternativa a quella di cui al punto 2);
4. contributi INPS;
5. spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;
6. indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente (per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci);
7. un importo pari a 1.850 euro, 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 superino nel periodo d'imposta l'importo di 400.000 euro;
8. un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo assunto con contratto a tempo indeterminato.

In sostanza, a decorrere dal 2015, se la sommatoria delle deduzioni sopra richiamate (già previste in base alla precedente disciplina) è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto.

Dal momento che già molte voci del costo del lavoro erano deducibili dalla base imponibile IRAP, il beneficio emergente dalla nuova disposizione è limitato alla possibilità di deduzione integrale del salario o dello stipendio dei dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, in deroga ai punti 2 e 3.

E' di tutta evidenza che il beneficio fiscale ai fini IRAP, va a sommarsi all'eventuale esonero contributivo previsto dalla stessa legge di stabilità in caso di nuove assunzioni a tempo indeterminato, concorrendo quindi alla riduzione del costo di questa forma contrattuale rispetto ad altre.

3. Nuovo credito d'imposta per i soggetti senza dipendenti

Rispetto alla versione originaria, il testo definitivo della legge di stabilità prevede agevolazioni anche nei confronti dei soggetti IRAP che nell'esercizio della propria attività

operano senza dipendenti.

In particolare, il comma 21 della legge di stabilità riconosce in favore di imprese e professionisti che “non si avvalgono di lavoratori dipendenti”, un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP lorda liquidata in dichiarazione annuale, sempre dal periodo d'imposta 2015.

In base al tenore letterale della norma, risultano esclusi dal beneficio del credito d'imposta i soggetti che si avvalgono di lavoratori dipendenti sia a tempo determinato che indeterminato, ma non coloro che impiegano collaboratori coordinati e continuativi o a progetto o coloro che esternalizzano i servizi. Appaiono, pertanto, particolarmente penalizzati i contribuenti che operano con lavoratori dipendenti con contratto a tempo determinato i quali non possono avvalersi né della deduzione di cui sopra, né del credito d'imposta.

La condizione per usufruire di detto credito d'imposta è data dal suo utilizzo esclusivamente in compensazione orizzontale tramite modello F24, 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 d'imposta di decorrenza del beneficio, vale a dire, per i soggetti con periodo d'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.

La legge di stabilità nulla dispone circa la natura e la disciplina di tale credito ai fini delle imposte sul reddito. In occasione di Telefisco 2015, l'Agenzia delle entrate (vedi circolare n.6/E del 19 febbraio 2015) ha precisato che, in assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, tale credito d'imposta è imponibile nell'ambito del reddito d'impresa ai sensi dell'art 88 del TUIR, quale sopravvenienza attiva. In altre parole, trattasi di un credito d'imposta soggetto a tassazione. Per effetto di tale precisazione si riduce il beneficio fiscale accordato alle imprese.

Per quanto riguarda i professionisti, invece, l'Agenzia delle entrate precisa che “il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli artt. 53 e 54 del TUIR” con ciò creando una forte discriminazione tra imprese e professionisti.

4. Ripristino vecchie aliquote IRAP

Al fine di contenere la perdita di gettito conseguente all'introduzione della deduzione “residuale” che rende, in pratica, integralmente deducibile dalla base imponibile IRAP il costo relativo al personale assunto con contratto a tempo indeterminato, la legge di stabilità ripristina le aliquote IRAP più alte vigenti nel 2013.

In particolare, il comma 22 della legge di stabilità abroga la disposizione del Decreto

IRPFE (art. 2, commi 1 e 4 del D.L. 66/2014) con la quale era stata disposta la riduzione mediamente del 10% circa, in tutti i settori produttivi, delle aliquote IRAP applicabili dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, vale a dire dal 2014 per i soggetti "solari". La norma ha efficacia retroattiva quindi, come precisato anche dalla relazione illustrativa, le aliquote ridotte introdotte dal Decreto IRPEF non risulteranno mai applicabili. Vengono, comunque, fatti salvi gli effetti delle disposizioni abrogate ai fini della determinazione dell'acconto 2014, calcolato con il metodo previsionale (art. 1, comma 23, legge di stabilità). E' pertanto da escludersi l'applicazione di sanzioni e interessi qualora l'acconto versato avvalendosi delle minori aliquote IRAP previste dall'abrogata disposizione del Decreto IRPEF dovesse rivelarsi, a consuntivo, insufficiente. In questi casi, il recupero della minore imposta versata a titolo di acconto avverrà in sede di saldo.

Con il medesimo provvedimento viene quindi previsto da un lato, un intervento volto alla riduzione della base imponibile IRAP (per chi si avvale di dipendenti a tempo indeterminato) o al riconoscimento di un credito d'imposta tassabile (per chi opera senza dipendenti) i cui effetti, in entrambi i casi, si rendono applicabili per il periodo d'imposta 2015, dall'altro un intervento che ripristina le aliquote più alte vigenti nel 2013, con efficacia retroattiva, quindi già dal periodo d'imposta 2014.

5. Riduzione della quota IRAP deducibile dal reddito d'impresa

L'intervento sull'IRAP attuato dalla legge di stabilità si chiude con un'ulteriore previsione volta a contenere la perdita di gettito conseguente all'introduzione della deduzione "residuale".

Come è noto, dal periodo d'imposta 2012, è ammessa in deduzione dalle imposte sui redditi (IRES ed IRPEF) la parte di IRAP afferente alle spese per il personale dipendente (Art. 2, comma 1 del D.L. n. 201/2011). La deduzione analitica in oggetto è calcolata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D.Lgs IRAP. Tra le deduzioni richiamate, il comma 24 della legge di stabilità inserisce anche quella prevista dal nuovo comma 4-*octies* relativo alla deduzione "residuale" spettante a chi ha lavoratori a tempo indeterminato comportando che, a fronte del beneficio derivante dalla possibilità di fruire della nuova deduzione, si verificherà la riduzione dell'importo IRAP deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo ai fini delle imposte dirette.

Le tabelle che seguono evidenziano l'effetto derivante dalle nuove disposizioni dettate ai fini IRAP, in termini di riduzione della pressione fiscale complessiva, tenendo distinta la riduzione dell'IRAP dovuta dal conseguente aumento delle imposte dirette per effet-



to della minore IRAP dedotta dal reddito d'impresa⁽¹⁾.

Tabella 1 – L'effetto delle nuove disposizioni IRAP contenute nella legge di stabilità 2015, con riferimento al numero dei dipendenti: soggetti IRES

N. dipendenti	Reddito prima delle imposte €	Riduzione IRAP dovuta €	Aumento imposte sui redditi €	Riduzione complessiva €	Riduzione media a dipendente in €
1	42.500	-518	143	-376	376
3	67.500	-1.555	428	-1.127	376
6	105.000	-3.110	855	-2.255	376
10	155.000	-5.183	1.425	-3.758	376
20	280.000	-10.366	2.851	-7.515	376
30	405.000	-15.549	4.276	-11.273	376
50	655.000	-25.916	7.127	-18.789	376
100	1.280.000	-51.831	14.254	-37.577	376
150	1.905.000	-77.747	21.380	-56.366	376
200	2.530.000	-103.662	28.507	-75.155	376

Fonte: CNA Centro studi – Politiche fiscali e societarie

Tabella 2 – L'effetto delle nuove disposizioni IRAP contenute nella legge di stabilità 2015, con riferimento al numero dei dipendenti: soggetti IRPEF

N. dipendenti	Reddito prima delle imposte in €	Riduzione IRAP dovuta in €	Aumento imposte sui redditi in €	Riduzione complessiva in €	Riduzione media a dipendente in €
1	42.500	-518	197	-321	321
3	67.500	-1.555	638	-917	306
6	105.000	-3.110	1.337	-1.773	295
10	155.000	-5.183	2.229	-2.954	295
20	280.000	-10.366	4.457	-5.909	295
30	405.000	-15.549	6.686	-8.863	295
50	655.000	-25.916	11.144	-14.772	295
100	1.280.000	-51.831	22.287	-29.544	295
150	1.905.000	-77.747	33.431	-44.316	295
200	2.530.000	-103.662	44.575	-59.087	295

Fonte: CNA Centro studi – Politiche fiscali e societarie

Dalle tabelle appare evidente che le imprese che hanno un maggior numero di dipendenti assunti con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, ovviamente, dimostrano un più alto beneficio. Inoltre, emerge anche che le imprese personali, a parità di condizioni, hanno un vantaggio medio per dipendente inferiore rispetto alle società di capitali, grazie alla più elevata tassazione IRPEF per livelli di reddito d'impresa superiori a 28.000 mila euro.

a cura dell'Ufficio Politiche Fiscali

(VF/CC/IRAP_legge_stabilità2015)

¹ Per la costruzione delle tabelle si è assunto per ipotesi: a) che lo stipendio direzionale dell'imprenditore sia pari a 30.000 euro; b) che il reddito d'impresa medio per dipendente sia di 12.500 euro; c) che il reddito di lavoro dipendente lordo annuo riconosciuto ai lavoratori dipendenti sia di 20.790, ossia pari al reddito medio di lavoro dipendente dichiarato per l'anno 2012 (vedi dati pubblicati dal Dipartimento delle Politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle finanze)