



**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. 10**

*Roma, 26 giugno 2015*

**Oggetto: IRAP - le agevolazioni introdotte dalla legge di stabilita' 2015 - l'Agenzia delle Entrate scioglie alcuni dubbi**

### **Sommario**

<b>1. PREMESSA .....</b>	<b>2</b>
<b>2. SI ALLE DEDUCIBILITÀ INTEGRALE DEL COSTO DEL PERSONALE A TEMPO INDETERMINATO AI FINI IRAP ANCHE PER LE <i>PUBLIC UTILITIES</i> .....</b>	<b>2</b>
<b>3. CONTRATTI DI SOMMINISTRAZIONE E DISTACCO DEL PERSONALE.....</b>	<b>3</b>
<b>4. DEDUCIBILITÀ AI FINI IRAP DELLE QUOTE DI ACCANTONAMENTO AL TFR.....</b>	<b>3</b>
<b>5. ACCANTONAMENTI PER ONERI FUTURI CONNESSI AL RAPPORTO DI LAVORO .....</b>	<b>3</b>
<b>6. CONTRATTI A TERMINE .....</b>	<b>4</b>
<b>7. CREDITO D'IMPOSTA IN ASSENZA DI PERSONALE.....</b>	<b>4</b>
<b>8. DEDUZIONE FORFETARIA IMPOSTE SUI REDDITI.....</b>	<b>4</b>

## 1. Premessa

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare 22/E del 9 giugno 2015, ha risposto ad alcuni quesiti sorti in seguito alle modifiche apportate alla disciplina IRAP dalla legge di stabilità per il 2015.

Ricordiamo, infatti, che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, i soggetti IRAP hanno la possibilità di **dedurre dalla base imponibile del tributo regionale l'intero costo sostenuto per il personale dipendente impiegato a tempo indeterminato**, eccedente le altre deduzioni già vigenti previste dalla norma (cfr. art. 11, D.Lgs 446/1997, Decreto Irap) e cioè: contributi INAIL, contributi INPS, spese per apprendisti, disabili, per personale assunto con contratti di formazione e lavoro, per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci, deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400mila euro e deduzione per l'incremento della base occupazionale. In seguito alla modifica normativa introdotta dalla legge di stabilità, se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro relativo al personale dipendente a tempo indeterminato, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto.

Altra agevolazione prevista dalla legge di stabilità per il 2015, è il riconoscimento di un **credito d'imposta pari al 10%** dell'IRAP lorda, sempre a decorrere dal 1 gennaio 2015, esclusivamente in favore dei soggetti IRAP che non impiegano lavoratori dipendenti, né a tempo determinato né a tempo indeterminato.

Nell'ambito di questo mutato scenario normativo, sono state sollevate questioni interpretative che hanno trovato risposta nella Circolare in commento. Gli argomenti trattati riguardano:

2. Imprese che operano in concessione e a tariffa;
3. Contratti di somministrazione e distacco del personale;
4. TFR e accantonamenti pregressi;
5. Contratti a termine;
6. Credito d'imposta in assenza di personale dipendente;
7. Deduzione forfetaria imposte sui redditi.

## 2. Si alle deducibilità integrale del costo del personale a tempo indeterminato ai fini IRAP anche per le *public utilities*

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, per espressa previsione di legge (cfr. art. 11, comma 1, lettera a)), sono escluse dalle deduzioni sul cuneo fiscale. Il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate è che le *public utilities*, sebbene non possano beneficiare di talune deduzioni previste dalla norma, non sono escluse dall'applicazione del beneficio in oggetto. Possono, pertanto, dedurre integralmente dalla base imponibile IRAP l'intero costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato.



### 3. Contratti di somministrazione e distacco del personale

Le imprese possono dedurre il costo del lavoro dalla base imponibile IRAP anche in caso di personale somministrato. E' quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria a patto che il rapporto di impiego stipulato tra il datore di lavoro (Agenzia) ed i suoi dipendenti sia a tempo indeterminato. Il beneficio, precisa l'Agenzia, è riconosciuto in capo all'utilizzatore (impresa o professionista), per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato. E', pertanto, possibile fruire della misura in esame anche quando il contratto commerciale fra l'impresa e l'agenzia per il lavoro è a tempo determinato.

La medesima disciplina trova applicazione nelle ipotesi di distacco di personale. Ciò che rileva, quindi, ai fini della deducibilità dall'IRAP, anche in questo caso, è la natura del rapporto di lavoro esistente fra distaccante ed i suoi dipendenti. E' quanto confermato dall'Agenzia delle entrate, sentita per le vie brevi. La Circolare in commento, infatti, esamina solamente il trattamento fiscale del distaccante, dando per scontato che la disciplina applicabile al distaccatario è da dedursi dalle considerazioni espresse in merito al contratto di somministrazione. L'impresa distaccataria (utilizzatore), pertanto, potrà dedurre il costo del lavoro afferente al distaccato, solamente qualora il rapporto di lavoro tra distaccante e lavoratore è a tempo indeterminato. La Circolare chiarisce che, nell'ottica dell'impresa distaccante, i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato con contratto di lavoro a tempo indeterminato sono da considerarsi integralmente deducibili dalla base imponibile IRAP; di contro, gli importi ricevuti a titolo di rimborso, afferenti al medesimo personale, rilevano fiscalmente e sono, dunque, tassati.

### 4. Deducibilità ai fini IRAP delle quote di accantonamento al TFR

Con riferimento ai costi relativi alle quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino al 2014, la Circolare chiarisce che rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili dall'IRAP, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro.

### 5. Accantonamenti per oneri futuri connessi al rapporto di lavoro

Gli accantonamenti per eventuali oneri futuri relativi al personale, effettuati a partire dal 2015, secondo l'Agenzia delle entrate, non sono deducibili dalla base imponibile IRAP, né concorrono alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, poiché hanno natura estimativa.

Gli accantonamenti stanziati in bilancio in esercizi antecedenti all'entrata in vigore della norma, invece, rientrano nella determinazione delle spese deducibili ai fini IRAP, qualora – a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 - si realizzi l'evento che ne ha determinato l'iscrizione in bilancio.

Se tali accantonamenti hanno concorso alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, bisognerà recuperare l'imposta precedentemente dedotta, mediante la rilevazione di una sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88 del TUIR.



## 6. Contratti a termine

La Circolare precisa che la deduzione integrale del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP non si applica ai contratti a termine, anche quando la temporaneità del rapporto dipende dal tipo di attività esercitata o dalla normativa di settore, si pensi, ad esempio, alle attività stagionali o ai calciatori il cui contratto ha durata massima quinquennale. La *ratio* della norma, ricorda l'Agazia, è quella di incentivare gli impieghi a tempo indeterminato.

## 7. Credito d'imposta in assenza di personale

Per usufruire del credito d'imposta, riconosciuto nella misura del 10% dell'IRAP lorda indicata in dichiarazione - chiarisce la Circolare - è necessario che l'impresa o il professionista non si avvalga in alcun modo di lavoratori dipendenti, siano essi a tempo determinato o a tempo indeterminato, durante l'intero periodo d'imposta. Ne consegue, precisa l'Agazia, che chi ha avuto lavoratori alle proprie dipendenze, anche solo per un periodo limitato dell'anno, non potrà operare alcun ragguglio.

## 8. Deduzione forfetaria imposte sui redditi

La Circolare, infine, precisa che la deduzione dalle imposte sui redditi (IRES/IRPEF) pari al 10% dell'IRAP forfetariamente riferita ad interessi passivi ed altri oneri indeducibili (cfr. art. 6, comma 1, Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185), va calcolata sull'IRAP al lordo del nuovo credito d'imposta concesso alle imprese che non hanno dipendenti, dal momento che tale credito, per espressa previsione legislativa, può essere utilizzato esclusivamente in compensazione tramite modello F24.

**a cura delle Politiche Fiscali e Societarie**

(VF/CC/IRAP\_Circolare n.22/E)

