Le modifiche all'IRAP dalla legge di Stabilità 2015

di Federico Gavioli

Pubblicato il 15 Gennaio 2015

dal 2015 diventa integralmente deducibile dalla base imponibile IRAP il costo dei dipendenti a tempo indeterminato di imprese e professionisti; sono inoltre previste deduzioni per le imprese agricole ed una deduzione del 10% dalle imposte sui redditi per i contribuenti che non si avvalgono di dipendenti

Le legge di Stabilità 2015, veicolata nella legge 23 dicembre 2014, n. 190, all'articolo 1, dai commi 20 a 25, prevede importanti novità in materia di IRAP che di seguito analizziamo.

Le agevolazioni IRAP degli ultimi anni

Prima di analizzare le novità previste in materia di IRAP dalla legge di Stabilità 2015, si ritiene utile un cenno alle agevolazioni IRAP intraprese negli ultimi anni.

L'articolo 2, del D.L. n. 201 del 2011, ha reso deducibile ai fini delle imposte dirette (IRES e IRPEF), a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, la quota di IRAP dovuta relativamente al costo del lavoro. Il medesimo provvedimento ha, altresì, incrementato le agevolazioni IRAP per l'assunzione di lavoratrici e giovani di età inferiore ai 35 anni.

Di segno analogo è stato l'intervento introdotto con la legge di Stabilità 2013 (articolo 1, commi 484 e 485 della legge n. 228 del 2012), che ha modificato la disciplina delle deduzioni IRAP, elevando gli importi per i lavoratori assunti a tempo indeterminato e per i contribuenti di minori dimensioni, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

In particolare, la legge di Stabilità 2013, ha innalzato da 4.600 a 7.500 euro, l'importo deducibile, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta di riferimento da parte del soggetto passivo IRAP. Ha, inoltre, innalzato da 10.600 a 13.500 euro l'importo deducibile per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni.

E' stato elevato da 9.200 a 15.000 euro l'importo massimo deducibile per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, elevando altresì tale importo da 15.200 a 21.000 euro se tali lavoratori sono di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni. Infine, sono stati innalzati gli importi deducibili complessivamente dall'IRAP in favore dei soggetti di minori dimensioni, ovvero quelli con base imponibile non superiore a 180.999,91 euro, diversi dalle Pubbliche amministrazioni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La legge di Stabilità 2014 ha disposto l'applicazione a regime delle deduzioni IRAP per l'incremento di base occupazionale (articolo 1, comma 132, della legge n. 147 del 2013). In particolare è possibile, per i soggetti passivi IRAP, dedurre il costo del personale ove stipulino contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato ad incremento d'organico a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

Il menzionato articolo 2, del decreto-legge n. 66 del 2014, ha disposto la riduzione del 10 per cento delle aliquote ordinarie IRAP per tutti i settori di attività economica, a decorrere dal periodo d'imposta 2014. Il provvedimento ha disposto apposite aliquote "intermedie" da utilizzare nel calcolo degli acconti 2014, con il c.d. metodo previsionale.

Da ultimo, l'articolo 19 (commi 13 e 14) del decreto-legge n. 91 del 2014 consente, per i produttori agricoli che rientrino nell'ambito di applicazione dell'IRAP, di dedurre dalla base imponibile del medesimo tributo le spese riferite ai lavoratori agricoli dipendenti a tempo determinato.

Il costo del lavoratore dipendente ai fini IRAP diventa integralmente deducibile

Il comma 20, dell'articolo 1, della legge di Stabilità 2015, modificando la vigente disciplina dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP , contenuta nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), rende integralmente deducibile dall'IRAP il costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato eccedente le vigenti deduzioni, analitiche o forfetarie, riferibili allo stesso costo.

L'agevolazione opera in favore di taluni soggetti sottoposti a IRAP e decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

In sostanza, ove la sommatoria delle deduzioni sopra richiamate, analitiche o forfetarie, previste dall'articolo 11, del decreto legislativo n. 446 del 1997, risulti inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto.

A tal fine, il comma in esame, introduce all'articolo 11, del D.Lgs. n. 446 del 1997, il comma 4-octies il quale, in sostanza, concede la possibilità a taluni soggetti IRAP di ridurre la base imponibile IRAP di un importo pari alla differenza tra il costo complessivo sostenuto per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e l'importo di alcune spese già deducibili ex lege.

Con riferimento a queste ultime, si tratta in particolare delle seguenti componenti di costo:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, alcuni costi sostenuti dagli enti privati (con l'eccezione dei concessionari pubblici) per i lavoratori a tempo indeterminato, compresi quelli per personale impiegato in aree svantaggiate e i contributi assistenziali e previdenziali; le spese per apprendisti, disabili e per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, per il personale addetto alla ricerca (articolo 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 446 del 1997);
- le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci (articolo 11, comma 1-bis);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- i costi sostenuti per il personale dalle imprese del settore privato con componenti positivi che concorrono a formare il valore della produzione IRAP non superiori ad una specifica soglia nel periodo d'imposta (400.000 euro), per un massimo di cinque dipendenti (articolo 11, comma 4-bis.1);
- i costi sostenuti per l'incremento della base occupazionale, cioè la deduzione spettante alle imprese private che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (articolo 11, comma 4-quater).

L'agevolazione spetta ai soggetti IRAP che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, del medesimo D.Lgs. n. 446 del 1997, e cioè:

- società di capitali ed enti commerciali (articolo 5);
- società di persone ed imprese individuali (articolo 5-bis);
- banche ed altri enti e società finanziari (articolo 6);
- imprese di assicurazione (articolo 7)
- persone fisiche, società semplici ed equiparate (articolo 8);
- produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, che si avvalgono dello speciale regime IVA in materia, nonché soggetti esercenti attività di allevamento di animali (articolo 9).

Inoltre, per i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, che si avvalgono dello speciale regime IVA in materia, nonché per le società agricole, la deduzione spetta anche per ogni lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato impiegato nel periodo d'imposta, purché abbia lavorato almeno 150 giornate e il contratto abbia almeno una durata triennale.

Credito di imposta per le imprese senza dipendenti

Il comma 21, dell'art. 1, della legge di Stabilità 2015, introduce 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 determinata secondo le regole generali.

Tale credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nell'F24.

Abrogata la disposizione che riduceva le aliquote IRAP

Il comma 22 e 23, dell'articolo 1, della legge di Stabilità 2015, ripristina, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, le disposizioni (articolo 2, commi 1 e 4 del decreto-legge n. 66 del 2014) che avevano abbassato le aliquote IRAP per tutti i settori produttivi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La disposizione in esame opera dunque per il periodo d'imposta in corso, in deroga a quanto previsto dall'articolo 3, dello Statuto dei contribuenti (legge n. 212 del 2000) che dispone l'irretroattività delle norme tributarie.

Di conseguenza, salva la determinazione dell'acconto IRAP 2014, sono ripristinate le precedenti, più alte, misure di aliquota dell'imposta, e cioè:

- l'aliquota ordinaria IRAP applicabile, in via generale, dai soggetti passivi torna ad essere al 3,9 per cento (in luogo del 3,5 per cento) dal 1° gennaio 2015;
- viene innalzata dal 3,80 per cento al 4,20 per cento l'aliquota applicata da parte di società di capitali ed enti commerciali titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche, diverse da quelle aventi ad oggetto la costruzione e la gestione di autostrade e trafori;
- è ripristinata dal 4,20 al 4,65 per cento l'aliquota applicata dalle banche e dagli altri soggetti finanziari che determinano il valore della produzione ai sensi dell'articolo 6, del decreto legislativo n. 446 del 1997;
- passa dal 5,30 al 5,90 per cento l'aliquota applicata dalle imprese di assicurazione;
- torna dall'1,70 all'1,9 per cento l'aliquota prevista ai fini della determinazione del tributo da parte dei soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative di piccola pesca e loro consorzi.

L'articolo 2, comma 4, abrogato dalla norma in commento, dispone che le aliquote IRAP vigenti al 24 aprile 2014, qualora variate (anche da parte delle regioni a statuto ordinario, che hanno facoltà di azzerarle con propria legge), siano rideterminate secondo le riduzioni previste dal già richiamato comma 1.

Il comma 23, della norma in esame, fa espressamente salvi gli effetti del richiamato comma 2, dell'articolo 2, del decreto-legge n. 66 del 2014, ai fini della determinazione dell'acconto IRAP relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, secondo il c.d. metodo previsionale (cioè calcolando l'acconto stimando un minor carico fiscale, in tal caso stimando una minore aliquota).

Resta dunque fermo (articolo 2, comma 2 del decreto-legge n. 66/2014) che, in sede di determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 con il metodo previsionale, in luogo delle aliquote novellate, si applicano le aliquote ridotte (intermedie) come segue:

- l'aliquota applicabile in via ordinaria dalla generalità dei soggetti passivi è pari al 3,75 per cento;
- l'aliquota applicabile da società di capitali ed enti commerciali titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche è pari al 4,00 per cento;
- l'aliquota applicabile da banche e altri soggetti finanziari è pari al 4,50 per cento;
- l'aliquota applicabile da imprese di assicurazione è pari al 5,70 per cento;
- l'aliquota applicabile da soggetti che operano nel settore agricolo e cooperative di piccola pesca e loro consorzi è pari all'1,80 per cento.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Di conseguenza le norme in esame intendono salvaguardare i soggetti che hanno versato l'acconto IRAP, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, secondo il criterio previsionale (e cioè computando le minori aliquote "intermedie", di cui al decreto-legge 66/2014): vengono a tale proposito fatti salvi gli effetti prodotti dalle disposizioni di riduzione delle aliquote. Il recupero della minore imposta versata a titolo di acconto IRAP, calcolato in ragione delle menzionate minori aliquote, avverrà in sede di saldo relativo al suddetto periodo d'imposta.

Resta , altresì, in vigore il comma 3, dell'articolo 2, il quale riduce la forbice entro la quale le regioni possono variare l'aliquota IRAP disponendo, in particolare, che tale variazione può arrivare fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali, in luogo di un punto percentuale. Tale variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

Il successivo comma 24, dell'articolo in commento, con finalità di coordinamento, interviene modificando l'articolo 2, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011, il quale ha reso integralmente deducibile dall'IRPEF e dall'IRAP la quota IRAP riferita al costo del lavoro. Pertanto, la richiamata disposizione viene integrata per consentire di dedurre dalle imposte sul reddito anche la quota residua del costo del lavoro individuata dal comma 1, dell'articolo in esame.

Imprese agricole: attesa l'autorizzazione

Il comma 24, dell'articolo in commento dispone che, per quanto riguarda i lavoratori agricoli dipendenti a tempo determinato di cui all'ultimo periodo dell'articolo 11, comma 4-octies del D.Lgs. 446/1997, come introdotto dal comma 20 del presente articolo, si applica soltanto previa autorizzazione della Commissione europea richiesta a cura del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali.

15 gennaio 2015

Federico Gavioli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D