

La deducibilità IRAP integrale del costo del lavoro dopo la Legge di stabilità 2015

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Come è noto, l'IRAP - disciplinata dal D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 - è un'imposta che colpisce le attività autonomamente organizzate ai fini della produzione e scambio di beni e servizi, cioè sia le attività di impresa sia - in presenza del c.d. requisito organizzativo - le attività professionali.

L'IRAP viene determinata in maniera differente a seconda della natura del soggetto passivo (impresa commerciale; produttore agricolo; ente non commerciale; ente pubblico; banca o assicurazione).

Per le imprese, la base imponibile è costituita in linea generale e con alcune limitate peculiarità dalla differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione stessa.

L'importo da versare si ottiene applicando alla base imponibile (VPN = valore della produzione netta), una certa aliquota fissata per legge su base nazionale, che le singole Regioni possono aumentare al massimo di un punto percentuale. Dal 2008 l'aliquota base è fissata al 3,90% per le imprese e all'8,50% per le amministrazioni pubbliche.

Il versamento deve essere effettuato entro le scadenze previste per le imposte sui redditi, utilizzando il modello F24.

Per effetto dell'art. 1, commi 50 - 52, della L. n. 244 del 24.12.2007 (finanziaria 2008), il D.Lgs. n. 446/1997 è stato innovato prevedendo - per le imprese - differenziati criteri di determinazione del valore della produzione netta.

Per le società di capitali e gli enti commerciali questi criteri sono

enunciati nell'art. 5, e per le società di persone e le imprese individuali nell'art. 5-bis, del decreto IRAP.

Gli interventi sull'IRAP relativa al costo del lavoro

Il funzionamento dell'IRAP è tale per cui, in linea generale, i costi relativi al personale dipendente non sono deducibili nella determinazione della base imponibile.

In questo modo, l'imposta sortisce il paradossale effetto di scoraggiare l'assunzione di personale dipendente.

Nel corso degli anni si sono avuti vari interventi normativi intesi a garantire perlomeno una parziale deducibilità IRAP dei componenti reddituali negativi legati al lavoro dipendente.

In particolare, l'art. 6 del D.L. 29.11.2008, n. 185, aveva previsto, ai fini della determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo, una deducibilità forfettaria ai fini delle imposte sui redditi pari al 10% dell'IRAP direttamente riferibile alla irrilevanza del costo del lavoro e delle componenti di natura finanziarie.

L'art. 2, primo comma, del D.L. 6.12.2011, n. 201 (convertito con modificazioni dalla L. 22.12.2011, n. 214), ha in seguito consentito, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2012, la deduzione dell'intero importo dell'IRAP strettamente riferibile alle spese per il personale dipendente ed assimilato (la deducibilità forfettaria del 10% è invece rimasta in vigore quanto agli interessi passivi e agli oneri assimilati).

In questo caso si tratta della deduzione dalla base imponibile delle imposte sui redditi di un importo *«pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997»*.

La legge di stabilità per il 2014 (L. 27.12.2013, n. 147) è successivamente intervenuta sulla base imponibile propria dell'IRAP, consentendo a regime la deducibilità dei costi relativi all'assunzione di personale dipendente a tempo indeterminato (le disposizioni previgenti consentivano invece una deduzione temporalmente delimitata).

Le due agevolazioni – quella prevista dal D.L. n. 201/2011 e quella prevista dalla legge di stabilità 2014 – sono parzialmente cumulabili, nel senso che, per ciascun periodo di imposta:

- la quota dell'IRAP (parte della base imponibile) relativa alle assunzioni a tempo determinato, nei limiti previsti dalla legge di stabilità, viene a ridursi;
- con riferimento alla parte residua imponibile delle spese riferite al personale dipendente e assimilato, la relativa IRAP può essere portata in deduzione dalle imposte sui redditi.

Da ultima è intervenuta la legge 23.12.2014, n. 190 [legge di stabilità 2015], prevedendo la deducibilità integrale dei costi relativi ai dipendenti a tempo indeterminato.

Le recenti innovazioni vengono esaminate di seguito anche con il supporto della circolare di Confindustria - Area Politiche Fiscali del 23.12.2014.

La riduzione del cuneo fiscale e contributivo

L'art. 1, commi da 20 e 25, della legge di stabilità, prevede la deducibilità integrale dalla base imponibile IRAP delle imprese commerciali ed agricole e degli esercenti arti e professioni del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato-

Tale disposizione ha effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (cioè dal corrente anno 2015 per i soggetti «solari»).

L'innovazione normativa introduce nell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 un nuovo comma *4-octies* che consente la deduzione della differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai fini del cuneo fiscale per il costo del personale.

Il beneficio riguarda i soggetti che determinano il valore della produzione netta (VPN) ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997.

Tra tali soggetti figurano i seguenti.

società di capitali ed enti commerciali
imprese individuali e società di persone
banche e altri enti e società finanziari
imprese di assicurazione
esercenti arti e professioni, anche in forma associata
produttori agricoli titolari di reddito agrario ed assimilati

Rimangono esclusi gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciali, nonché le amministrazioni pubbliche e gli organi costituzionali, che determinano la base imponibile IRAP applicando il metodo retributivo in relazione all'attività istituzionale svolta, cioè sommando le retribuzioni a titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati con i compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative e per attività di lavoro autonomo occasionale.

Per i produttori agricoli soggetti all'IRAP e per le società agricole l'integrale deducibilità del costo del lavoro riguarda i lavoratori a tempo indeterminato e ogni dipendente a tempo determinato che abbia lavorato almeno 150 giornate, il cui contratto abbia almeno una durata triennale.

L'efficacia di quest'ultima previsione, tuttavia, è subordinata alla previa autorizzazione della Commissione europea richiesta a cura del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali.

Le agevolazioni concorrenti

La novità normativa decorrente dal 1° gennaio 2015 rende possibile ai soggetti IRAP considerare in deduzione, oltre alle deduzioni forfetarie ed analitiche relative al costo del lavoro, anche la quota relativa alla differenza tra il costo del lavoro complessivo (relativo ai contratti a tempo indeterminato) e le deduzioni spettanti.

Se la sommatoria delle deduzioni analitiche o forfetarie risulta inferiore al costo complessivo dei dipendenti assunti a tempo indeterminato, l'impresa può considerare in deduzione un ulteriore importo fino a concorrenza dell'onere sostenuto. In questo caso la deduzione è integrale.

Gli effetti positivi dovuti che si ricollegano alla deduzione integrale del costo del personale assunto con contratto a tempo indeterminato vengono in parte compensati dall'incremento delle aliquote IRAP.

L'agevolazione IRAP in rassegna ha carattere residuale rispetto alle varie spese già deducibili *ex lege*, che sono relative alle seguenti componenti di costo:

Spese già deducibili nella determinazione del VPN	
art. 11, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 446/1997	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
	contributi assistenziali e previdenziali
	spese per il personale addetto alla ricerca
	spese per apprendisti, disabili
	spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro
art. 11, c. 1-bis, D.Lgs. n. 446/1997	indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci
art. 11, c. 4-bis 1, D.Lgs. n. 446/1997	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
art. 11, c. 4-quater, D.Lgs. n. 446/1997	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

L'intervento sulle aliquote

L'art 1, comma 22, ha stabilito l'abrogazione dei commi primo e quarto dell'art. 2 del D.L. n. 66/2014, che avevano abbattuto di circa il 10% le aliquote IRAP vigenti.

L'abrogazione ha effetto a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31.12.2013, cioè dallo stesso periodo (2014) dal quale avrebbe dovuto avere effetto la riduzione delle aliquote.

Il successivo comma 23 fa salvi gli effetti delle disposizioni abrogate "ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 secondo il criterio previsionale", di cui all'art. 4 del D.L. n. 69/1989.

La disposizione in esame opera quindi per il periodo di imposta in corso,

in deroga a quanto previsto dall'art. 3 della L. n. 212/2000 (*Statuto dei contribuenti*) in materia di irretroattività delle norme tributarie.

Non saranno quindi irrogabili sanzioni, né saranno dovuti interessi dai contribuenti che, in sede di calcolo e versamento dell'acconto IRAP per il 2014 applichino le aliquote nella misura ridotta prevista nel D.L. n. 66/2014. Questa previsione trova applicazione anche in relazione alla seconda rata di acconto da versare, di regola, nel mese di novembre.

L'intervento in rassegna prevede l'aumento delle aliquote come di seguito esposto in tabella.

Tipologia	Precedente aliquota	Nuova aliquota
generalità delle imprese e degli esercenti arti e professioni	3,5%	3,9%
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	3,8%	4,2%
banche e altri soggetti finanziari	4,2%	4,65%
imprese di assicurazione	5,3%	5,9%
soggetti che operano nel settore agricolo e cooperative di piccola pesca e loro consorzi	1,7%	1,9%

Come viene rammentato dalla circolare di Confindustria, le Regioni possono poi variare l'aliquota ordinaria fino a un massimo dell'1%, con modalità differenziate per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

Il credito di imposta per i soggetti privi di dipendenti

Prosegue la circolare di Confindustria commentando la disposizione normativa - art. 1, comma 21, della legge di stabilità - in forza della quale, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, viene riconosciuto un credito di imposta nella misura del 10% a favore dei soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997 e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.

Tale norma ha l'effetto di garantire un beneficio, nei termini dell'alleggerimento del carico IRAP, anche per i soggetti che appunto, non disponendo di personale dipendente, fuoriescono dall'ambito applicativo del precedente comma 20¹.

Questo credito di imposta potrà essere utilizzato in compensazione orizzontale, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione IRAP (cioè, per i soggetti con periodo di imposta solare, dal 2016).

La misura risulta applicabile alle stesse tipologie di soggetti passivi IRAP che possono beneficiare della deduzione dalla base imponibile per l'assunzione di dipendenti a tempo indeterminato.

I calcoli di convenienza

I contribuenti IRAP si trovano quindi di fronte a una duplice opzione, potendo decidere se risulti fiscalmente più o meno conveniente l'assunzione di dipendenti a tempo indeterminato (ovviamente a prescindere da tutte le altre considerazioni di tipo imprenditoriale e gestionale).

A voler considerare i soli effetti sulla base imponibile IRAP, le possibilità sono le seguenti.

¹ Secondo la circolare in commento, questa misura è precisamente finalizzata a compensare della mancata riduzione dell'aliquota IRAP del 10%, prevista dal D.L. n. 66/2014 e di fatto abrogata dalla legge di stabilità, i soggetti che non si avvarranno della deduzione dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro del personale assunto con contratto a tempo indeterminato (potrebbe essere ad esempio il caso degli esercenti arti o professioni in possesso dei requisiti per essere considerati soggetti passivi IRAP, oppure dei titolari di imprese individuali senza dipendenti).

costo del lavoro pari al 10% del valore della produzione	è indifferente assumere (fruendo della deduzione del costo del lavoro) o non assumere (beneficiando del credito di imposta)
costo del lavoro superiore al 10% del valore della produzione netta	è conveniente assumere il lavoratore a tempo indeterminato
costo del lavoro inferiore al 10% del valore della produzione netta	non è conveniente assumere il lavoratore a tempo indeterminato ed è più conveniente fruire del credito di imposta

Ciò induce ad affermare gli estensori della circolare che la misura si presta a disincentivare l'assunzione di personale a basso costo, poiché l'impresa ha più convenienza a maturare il credito di imposta piuttosto che beneficiare dello sconto IRAP derivante dalla deducibilità del costo del lavoro.

Tanto più l'impresa realizza poi un VPN elevato rispetto al costo per la prestazione di lavoro, tanto più non è incentivata ad assumere, giacché il vantaggio del credito di imposta è superiore all'eventuale risparmio IRAP derivante dalla deducibilità del costo del lavoro.

Al riguardo è stato osservato che ciò potrebbe causare per determinate imprese dei comportamenti elusivi collegati all'utilizzo di lavoratori «in nero» onde poter fruire del credito di imposta.

Nulla è specificato dalla norma sul regime fiscale di questo credito e, in particolare, se esso concorre o no alla determinazione della base imponibile ai fini IRES e/o IRAP.

21 gennaio 2014
Fabio Carriolo