

Le disposizioni per la riduzione della base imponibile IRAP

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

L'IRAP è stata introdotta attraverso il D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, e ha subito nel tempo numerose modificazioni volte soprattutto a semplificarne la base imponibile e a ridurne l'impatto su talune componenti rilevanti.

La vecchia delega per la riforma fiscale *Tremonti* (L. 7.4.2003, n. 80, art. 8) ne aveva previsto l'abrogazione.

Il presupposto dell'imposta risiede nell'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette:

- alla produzione o allo scambio di beni;
- (ovvero) alla prestazione di servizi.

In ogni caso, l'attività esercitata dalle società e dagli enti residenti costituisce presupposto impositivo.

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.

Questa aliquote sono state di recente oggetto di riduzione come verrà chiarito più avanti.

Per effetto dell'art. 1, cc. 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.

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, assumono rilevanza le singole componenti del conto economico secondo lo schema civilistico: tale modalità di funzionamento del tributo, che rivela la derivazione contabile dell'imponibile, impone di tener conto della classificazione di bilancio dei componenti di reddito, in quanto essa ne manifesti la natura economica.

La determinazione ordinaria della base IRAP

Per la generalità dei soggetti IRES che sono anche soggetti all'IRAP la base imponibile di quest'ultima imposta (valore della produzione netta - VPN) segue le regole incardinate nell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Il testo normativo, come innovato dalla legge di stabilità 2014, stabilisce che nella determinazione della base imponibile sono ammessi in deduzione:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;

- per i soggetti di cui all'art. 3, primo comma, lett. da a) a e) [**società di persone e di capitali ed enti commerciali, oltre a imprenditori individuali, produttori agricoli e professionisti**], 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, 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;
- per gli stessi soggetti di cui all'art. 3, primo comma, lett. da a) a e), esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e 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, un importo fino a 15.000 euro su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di 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; questa deduzione è alternativa a quella indicata al punto precedente e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12.1.2001 e s.m.;
- per i medesimi soggetti, 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, i contributi as-

sistenziali e previdenziali relativi ai dipendenti assunti a tempo indeterminato;

- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, per i predetti soggetti di cui all'art. 3, primo comma, lett. da a) a e), i costi sostenuti per il **personale addetto alla ricerca e sviluppo**, ivi compresi quelli sostenuti da **consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo**, a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro.

Non sono invece ammessi in deduzione:

- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché quelli attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione.

Il comma 4-bis dell'articolo in commento contiene una disposizione che comporta la riduzione del VPN in base all'ammontare della stessa, favorendo i soggetti IRAP di minori dimensioni.

Sono infatti ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi:

- a) euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;

c) euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;

d) euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.

Per i soggetti di cui all'art. 3, primo comma, lett. b) e c) [società di persone e soggetti IRPEF imprenditori e professionisti], l'importo delle deduzioni è aumentato, rispettivamente, di euro 2.500, 1.875, 1.250 e 625. Il comma 4-bis 1 dispone che per i predetti soggetti indicati nelle lettere da a) ad e) del primo comma dell'art. 3, con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a euro 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque¹.

I successivi commi dell'articolo stabiliscono che:

- in caso di periodo di imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare (comma 4-bis 2);
- le deduzioni sopra indicate sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo di imposta nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, con riduzione in misura proporzionale; per gli enti non commerciali le deduzioni spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali (comma 4-bis 3);

¹ Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione di cui al presente comma non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

- i soggetti di cui all'art. 4, secondo comma (imprese che esercitano l'attività nel territorio di più regioni), applicano le deduzioni sul VPN prima della ripartizione dello stesso su base regionale (comma 4-ter).

Soggetti IRES e IRPEF e opzione in base al bilancio

Per le società di capitali e gli enti commerciali, il metodo naturale per la determinazione della base imponibile IRAP (VPN) è quello da bilancio, mentre per i soggetti IRPEF – imprenditori individuali e società di persone – tale possibilità rappresenta un'opzione volontaria².

In generale, i soggetti IRPEF determinano il VPN ai sensi del richiamato art. 5-bis, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997, cioè come differenza tra:

- 1) i contributi erogati a norma di legge, purché non correlati a costi in-deducibili, le variazioni delle rimanenze di cui agli artt. 92 e 93 del TUIR, e l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, primo comma, lettere a), b), f) e g), del TUIR (cessioni di beni e prestazioni di servizi; cessioni di materie prime, sussidiarie e semilavorati; indennità a titolo di risarcimento; contributi spettanti in base a contratto);
- 2) i componenti negativi tipici della gestione caratteristica, fatta eccezione per le spese per il personale dipendente ed assimilato, per le svalutazioni e per gli oneri diversi di gestione (comprendendo i costi per materie prime, sussidiarie e di consumo, per le merci e i servizi, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi commerciali, nonché le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali ed immateriali).

Questi costi devono essere individuati sulla base della classificazione civilistica di bilancio, ad eccezione dei costi per servizi, da identificarsi secondo il D.M. 17.1.1992.

² Le indicazioni di prassi in materia si rinvencono nella circolare dell'Agenzia Entrate n. 60/E del 28.10.2008.

Sono indeducibili nella determinazione del VPN:

- a) i compensi per attività commerciali e prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- b) i costi per collaborazione coordinata e continuativa;
- c) le spese per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- d) gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- e) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- f) le perdite su crediti;
- g) l'ICI;
- h) le minusvalenze e sopravvenienze passive.

Per quanto riguarda l'IMU, si fa presente che tale imposta è deducibile dal reddito di impresa e di arti e professioni nella misura del 20%, ma resta indeducibile ai fini dell'IRAP (art. 1, comma 715, L. 27.12.2013, n. 147, sostitutivo del primo comma dell'art. 14 del D.Lgs. 4.3.2011, n. 23)³.

L'esercizio dell'opzione

L'opzione per i soggetti IRPEF che desiderano adottare le regole per la determinazione del VPN ordinariamente riservate ai soggetti IRES deve essere esercitata utilizzando lo specifico modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31.3.2008⁴.

³ Dal 2014 la *service tax* comunale IUC assorbe l'IMU, la tariffa TARI sui rifiuti e la TASI sui servizi indivisibili dei comuni.

⁴ Tutte le informazioni al riguardo sono disponibili su:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzioni/Opzione+Irap/SchedaInfo+opzione+irap/>

La comunicazione deve essere inoltrata all'Agenzia delle Entrate, pena l'inefficacia dell'opzione stessa, entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si intende applicare la disciplina derogatoria.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 5-*bis* e come specificato nelle istruzioni per la compilazione del modello:

- l'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta, al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio;
- in caso di revoca dell'opzione precedentemente comunicata, il VPN deve essere determinato secondo le regole del primo comma dell'art. 5-*bis* del decreto IRAP per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del VPN secondo le modalità stabilite dall'art. 5 del medesimo decreto.

Per effetto del vincolo triennale dell'opzione esercitata, il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione, il regime di contabilità ordinaria. La revoca dell'opzione precedentemente comunicata non preclude invece la possibilità di modificare il regime contabile.

Per le società di persone neocostituite, l'opzione può essere esercitata entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta.

Per gli imprenditori individuali che iniziano l'attività in corso d'anno, l'opzione può essere esercitata in relazione a tale periodo di imposta entro 60 giorni dalla data di inizio dell'attività.

Se un soggetto IRES che si trasforma in società di persone intende mantenere il regime di determinazione della base imponibile secondo le

regole IRES, l'opzione dovrà essere esercitata entro il termine di 60 giorni dalla data di efficacia giuridica della trasformazione.

Nessuna conseguenza si determina invece nell'inversa ipotesi della trasformazione evolutiva di società di persone in società di capitali, dato che quest'ultima potrà determinare il VPN solamente secondo le regole ordinarie dell'art. 5 del decreto IRAP.

Deduzioni per lavoro: ricostruzione

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 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 intervenuta sulla base imponibile propria dell'IRAP, nei termini che verranno di seguito illustrati, consentendo a regime la deducibilità dei costi relativi all'assun-

zione di personale dipendente a tempo indeterminato (le disposizioni previgenti consentivano invece una deduzione temporalmente delimitata, come verrà di seguito illustrato).

Le due agevolazioni – quella prevista dal D.L. n. 201/2011 e quella prevista dalla legge di stabilità in commento – appaiono 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.

La defiscalizzazione in dettaglio

L'art. 1, comma 132, della legge di stabilità (*«Defiscalizzazione a fini IRAP per assunzioni a tempo indeterminato»*), ha introdotto a regime le deduzioni IRAP, che spettano quando i soggetti passivi IRAP stipulino contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato a incremento dell'organico dell'impresa a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2014.

A seguito dell'innovazione normativa sono stati sostituiti i previgenti commi da 4-*quater* a 4-*septies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Questo gruppo di disposizioni - introdotte dall'art. 1, comma 347, lett. d), della L. 30.12.2004, n. 311, e successivamente modificate dall'art. 11-*ter*, primo comma, lett. a), del D.L. 14.3.2005, n. 35 - concedeva una deduzione dalla base imponibile IRAP per i soggetti che avessero incrementato, in ciascuno dei tre periodi di imposta successivi a quello in

corso al 31.12.2004, il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.

Questa agevolazione, che ha avuto durata fino al periodo di imposta 2008, consisteva in una deduzione dalla base imponibile IRAP del costo sostenuto per i lavoratori, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale, fino all'importo massimo di 20.000 euro per ciascun nuovo assunto.

In particolare, la lett. a) del comma 132 ha sostituito il comma 4-*quater* dell'art. 11.

Per effetto delle nuove disposizioni normative introdotte, la deduzione viene concessa - a regime e con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31.12.2014 - ai soggetti passivi IRAP diversi dalle pubbliche amministrazioni che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo di imposta precedente.

Il perimetro soggettivo e il funzionamento dell'agevolazione

Sono ammessi a fruire del beneficio fiscale:

- le società di capitali, le S.n.c., le S.a.s. e le società ad esse equiparate;
- le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni;
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con uno specifico volume di affari annuo ed esonerati da alcuni adempimenti IVA;

- gli enti privati commerciali e non commerciali e le società e gli enti non residenti.

In favore di tali soggetti, se assumono personale a tempo indeterminato, la norma prevede la deducibilità del costo del personale, per un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto (rispetto ai precedenti 20.000 euro), nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale (classificabile nell'art. 2425, primo comma, lett. B), numeri 9) e 14), del codice civile) per il periodo di imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi di imposta.

Le disposizioni richiamate del codice civile fanno riferimento ad alcune voci del costo del lavoro indicate nel conto economico dell'impresa (costi per il personale a titolo di salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili e oneri diversi di gestione).

La decadenza dell'agevolazione

Come già nel regime previgente, riferito all'agevolazione temporalmente circoscritta alle assunzioni del triennio 2005 – 2007, anche nel nuovo contesto normativo introdotto dalla legge di stabilità la deduzione viene a decadere se, nei periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo di imposta.

La deduzione compete, in ogni caso, per ciascun periodo di imposta a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

L'incremento della base occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto⁵.

Soggetti particolari

Per i soggetti di cui all'art. 3, primo, lett. e), del D.Lgs. n. 466/1997 (enti non commerciali residenti; società ed enti non residenti), la base occupazionale viene individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale, e la deduzione spetta solamente con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività.

In caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, sia ai fini dell'individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, sia ai fini della deducibilità del costo, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all'art. 10, secondo comma.

Si rammenta a tale riguardo che, con riferimento agli enti non commerciali, la base IRAP viene individuata nel seguente modo:

- **in caso di esercizio esclusivo di attività non commerciali (primo comma)**: la base imponibile è determinata in un importo pari

⁵ Mentre l'appuramento della situazione di controllo o collegamento è facile sulla base delle richiamate disposizioni civilistiche, sempre assai più arduo poter sempre riconoscere la condizione della riconducibilità al medesimo soggetto per interposta persona. Ciò potrebbe causare problemi in relazione ai controlli fiscali successivi, in quanto l'agevolazione potrebbe venir disconosciuta in presenza di decrementi della base occupazionale in imprese (solo societarie?) anche presuntivamente collegate al soggetto che controlla l'impresa agevolata. La genericità della formulazione apre inoltre a tutte le possibili ipotesi: interposti di fatto, soci, amministratori, soggetti legati da particolari contratti...

all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa, nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;

- **in caso di esercizio di attività sia istituzionali che commerciali (secondo comma)**: la base imponibile relativa alle attività commerciali è determinata secondo le regole dell'art. 5, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi di tipo commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività (non commerciali) viene invece determinata secondo le regole di cui al comma precedente, ma l'ammontare degli emolumenti da considerare è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali. Se gli emolumenti non sono specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi viene ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto ricavi commerciali / ricavi totali.

Ai fini degli incrementi della base occupazionale agevolabile, non rilevano i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale delle ente a quella commerciale.

Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione, non assumono rilevanza gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte l'attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie.

Se l'impresa subentra a un'altra impresa nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Abrogazioni e cumulo con altre disposizioni

La lettera b) del comma 132 ha abrogato i commi 4-*quinquies* e 4-*sexies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Le disposizioni normative abrogate prevedevano ulteriori deduzioni, rispetto a quella individuata al comma 4-*quater*, spettanti rispettivamente nelle aree territoriali individuate dalla Commissione Europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale, ovvero in caso di lavoratrici donne rientranti nella definizione europea di «lavoratore svantaggiato», con la possibilità di aumentare gli importi della deduzione. È stato infine stabilito dalla legge in commento – mediante la sostituzione del previgente comma 4-*septies* dell'art. 11 - che:

- per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai commi 1, 4-*bis* 1 e 4-*quater* (e quindi anche della deduzione qui esaminata) non possa eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro;
- l'applicazione delle disposizioni di cui al primo comma, lett. a), numeri 2), 3) e 4), sia alternativa alla fruizione delle disposizioni di cui ai commi 1, lett. a), n. 5), e 4-*bis* 1.

Con riferimento alla nuova deduzione per incremento della base occupazionale, qui commentata, ciò significa che detta deduzione è stata

resa cumulabile con le altre deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-bis 1 dell'art. 11⁶.

La riduzione delle aliquote dal 2014

In sede di conversione del c.d. *decreto IRPEF* 2014 (art. 2, D.L. 24.4.2014, n. 66 - *Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale*), è stata confermata la riduzione delle aliquote IRAP applicabili dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013, cioè, per i soggetti con periodo di imposta corrispondente all'anno solare, a partire dal 2014, con effetto sulla dichiarazione IRAP 2015.

Per effetto dell'intervento normativo, le aliquote IRAP risultano così rideterminate:

ALIQUOTE A REGIME		
	fino al 2013	dal 2014
aliquota generale	3,9%	3,5%
banche e altri soggetti finanziari	4,65%	4,2%
imprese di assicurazione	5,9%	5,3%
imprese titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)	4,2%	3,8%
soggetti operanti nel settore agricolo / cooperative della piccola pesca e loro consorzi	1,9%	1,7%

I contribuenti che applicheranno il metodo previsionale potranno beneficiare della riduzione già in sede di versamento dell'acconto IRAP 2014, la cui misura (indipendentemente dal criterio di calcolo) è fissata al:

⁶ Si al riguardo veda il precedente paragrafo «La determinazione ordinaria della base IRAP».

- per i **soggetti IRPEF** (lavoratori autonomi, imprenditori individuali, società di persone e soggetti assimilati), al 100% dell'imposta dovuta,;
- per i **soggetti IRES** (società di capitali, enti commerciali e soggetti a questi ultimi assimilati), al 101,5% dell'imposta dovuta.

In tale ipotesi, l'IRAP che si prevede dovuta per il 2014 dovrà essere calcolata non sulla base delle nuove aliquote, bensì tenendo conto di specifiche aliquote transitorie, intermedie tra quelle vecchie e quelle nuove. In questo modo, gli effetti finanziari della modifica normativa vengono parzialmente posticipati all'atto del versamento del saldo 2014 (da effettuare nel 2015).

In particolare, le aliquote da utilizzare, ai soli fini del calcolo dell'acconto "previsionale" 2014, sono le seguenti:

ALIQUOTE PREVISIONALI (acconti)	
aliquota generale	3,75%
banche e altri soggetti finanziari	4,5%
imprese di assicurazione	5,7%
imprese titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)	4%
soggetti operanti nel settore agricolo / cooperative della piccola pesca e loro consorzi	1,8%

Nel caso in cui le aliquote fossero state rideterminate dalla regione ai sensi dell'art. 16, terzo comma, del D.Lgs. n. 446/1997 e dell'art. 5, primo comma, del D.Lgs. 6.5.2011, la variazione deliberata dalla Regione deve essere sommata alla nuova misura ordinaria.

10 luglio 2014
Fabio Carriolo