

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Clementina Mercati
Dott. Fausto Braglia
Dott. Paolo Caprari

Reggio Emilia, lì 14 gennaio 2016

CIRCOLARE N. 4/2016

Approfondimento

Oggetto: IRAP e il costo del personale dipendente, le nuove agevolazioni per il 2015

Introduzione

L'imposta Regionale sulle Attività Produttive è una tassa che, da sempre, ha avuto la caratteristica di incidere particolarmente sulle imprese producendo un elevato costo del lavoro. Il **valore della produzione netta**, infatti, che costituisce la base imponibile di questo tributo viene calcolato includendo il costo per il personale dipendente.

Da alcuni anni il legislatore ha portato a termine una serie di modifiche al testo normativo volte a limitare tale effetto, particolarmente criticato dai contribuenti. L'ultimo intervento normativo è stato attuato con la legge di stabilità 2015, che, a decorrere dall'anno d'imposta 2015, renderà, di fatto, interamente deducibile dalla base imponibile Irap il costo per il personale dipendente assunto a tempo indeterminato.

Nella presente circolare verranno esaminate le principali agevolazioni che riguardano il costo del personale dipendente, con particolare attenzione per quelle introdotte per l'anno 2015.

- Le deduzioni già in vigore

L'art. 11 del decreto 446/1997 disciplina una serie di deduzioni dalla base imponibile IRAP collegate al costo del personale dipendente.

In primo luogo è **deducibile**, ai sensi del comma 1, lettera a) n.1, il **premio sostenuto per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro**, come ad esempio il contributo Inail.

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

In aggiunta alla deduzione di cui sopra, esistono altri due gruppi di deduzioni, tra di loro alternativi.

Il primo gruppo è costituito da:

1. Deduzione di cui al comma 1, lett. a), n.2);
2. Deduzione di cui al comma 1, lett. a), n.3), in alternativa a quella di cui al n. 1);
3. Deduzione di cui al comma 1, lett. a), n.4) in aggiunta a quelle di cui al n. 1./2.

Nel dettaglio:

1. Deduzione di cui al comma 1) lett. a), n.2):

- 7.500 per ciascun dipendente a tempo indeterminato aumentata a 13.500 se il dipendente è di sesso femminile.

2. Deduzione di cui al comma 1) lett. a), n.3):

- deduzione di 15.000 euro, o 21.000 se il lavoratore è di sesso femminile, ovvero di età inferiore a 35 anni, impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Tale agevolazione è soggetta alla **regola del *de minimis*** (agevolazione massima 200.000 in tre esercizi).

3. Deduzione di cui al comma 1, lett. a), n.4):

- l'intero importo dei contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori a tempo indeterminato.

Il secondo gruppo di deduzioni, che, si ripete, è alternativo al precedente, è costituito da:

- I. Deduzione di cui al comma 1, lett. a) n.5;
- II. Deduzione di cui al comma 4-bis.1;

Nel dettaglio :

I. Deduzione di cui al comma 1, lett. a), n.5):

- l'intero importo delle spese relative ad apprendisti e disabili.
- l'intero importo dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo. Questa deduzione è valida a condizione che sia rilasciata un'attestazione con la quale si certifica che il dipendente svolge effettivamente attività di ricerca e sviluppo. L'attestazione dovrà essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza di questo, da un revisore dei conti, da un commercialista o da un consulente del lavoro.

II. Deduzione di cui al comma 4-bis):

- Deduzione pari a 1.850 a dipendente. Questa deduzione spetta solo se i componenti positivi non sono superiori a 400.000 euro e per massimo 5 dipendenti (ad esclusione degli apprendisti e disabili).

Dal periodo d'imposta 2014, inoltre è possibile **usufruire di una ulteriore agevolazione**.

Detta agevolazione prevede una deduzione, fino a un massimo di 15.000 euro annui per dipendente. Tale deduzione spetta per le nuove assunzioni e a condizione che l'assunzione determini l'aumento del numero dei dipendenti a tempo indeterminato rispetto alla media dei dipendenti a tempo indeterminato dell'anno precedente.

La deduzione, che è valida nell'esercizio in cui avviene la nuova assunzione e nei due successivi, decade se nei periodi d'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 nel periodo.

- La nuova agevolazione IRAP per il 2015.

Dal **periodo d'imposta 2015** entra in vigore una nuova agevolazione che si aggiunge a quelle già in vigore e che darà la possibilità di dedurre, dalla base imponibile Irap, la differenza tra le deduzioni spettanti precedentemente esaminate e il costo sostenuto dal datore di lavoro.

In pratica, anche se con una formulazione che può non apparire immediata, la norma sancisce la deducibilità integrale dei costi afferenti i dipendenti a tempo indeterminato.

Il contribuente, infatti, deve:

- innanzitutto, applicare le deduzioni riconosciute a fronte dell'impiego di personale già vigenti anteriormente al 2015, e sopra analizzate;
- poi, se le spese relative ai dipendenti a tempo indeterminato non sono ancora state dedotte per l'intero ammontare, dedurre l'importo eccedente.

In questo modo il **costo del lavoro risulterà sempre interamente deducibile** dall'Irap.

L'unica condizione è che il **contratto di lavoro sia a tempo indeterminato**, anche parziale (di tipo orizzontale, verticale o misto).

Come chiarito **dall'Agenzia delle Entrate** le quote di Tfr maturate a partire dal 1 gennaio 2015 e le rivalutazioni del fondo Tfr rientrano a pieno titolo tra i costi per personale dipendente da prendere in considerazione ai fini del calcolo della deduzione.

Non rientrano invece gli accantonamenti, per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro (es. accantonamenti stanziati a fronte di controversie oppure relativi ad erogazioni spettanti al personale dopo la cessazione del rapporto di lavoro), **effettuati a partire dal 2015** in quanto tali costi assumono rilevanza nell'esercizio in cui si verifica l'evento che ha presupposto lo stanziamento in bilancio.

Per lo stesso principio dovranno essere considerati eventuali utilizzi di fondi stanziati negli anni precedenti al 2015 anche se tali oneri non transitano a conto economico in quanto imputati a costo negli esercizi precedenti.

- Credito d'imposta per i soggetti Irap privi di dipendenti

La Legge di Stabilità per il 2015 concede poi un credito d'imposta, pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore di quei soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti.

Il credito d'imposta spetta soltanto a condizione che i contribuenti non impieghino lavoratori dipendenti. Dal momento che il dato normativo non contiene ulteriori specificazioni, deve ritenersi che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, non vadano impiegati né dipendenti a tempo determinato, né dipendenti a tempo indeterminato.

La fruizione del credito d'imposta non è invece preclusa nell'ipotesi di impiego di collaboratori a progetto o collaboratori occasionali, non trattandosi di dipendenti.

Il credito d'imposta è pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni del DLgs. 446/97 ed è utilizzabile soltanto in compensazione nel modello F24.

Il credito può essere adoperato in compensazione a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

Con la risoluzione 17.12.2015 n. 105, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo 3883 per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta destinato ai soggetti passivi IRAP che non impiegano lavoratori dipendenti. In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Regioni", unitamente al codice nella colonna "Importi a credito compensati. Il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno d'imposta cui si riferisce il credito. Viene chiarito che il codice tributo sarà operativo a decorrere dall'1.1.2016.

In buona sostanza, sembra che, con il riconoscimento del credito d'imposta in esame, il legislatore abbia voluto "indennizzare" i soggetti passivi IRAP che non possono beneficiare delle misure di favore introdotte dalla legge di stabilità 2015 (perché privi di dipendenti).

- Conclusioni.

Negli ultimi anni il legislatore ha introdotto una serie di norme per ridurre l'Irap a carico dei soggetti passivi con un elevato costo del lavoro.

Di fatto con l'ultimo intervento normativo il legislatore ha reso interamente deducibile dalla base imponibile Irap il costo sostenuto per i dipendenti a tempo indeterminato.

Appaiono penalizzati i datori di lavoro che impiegano dipendenti a tempo determinato, dal momento che essi non possono fruire né della nuova deduzione, né del nuovo credito d'imposta.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

SGB & Partners - Commercialisti