



NOTA OPERATIVA N. 9/2015

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, **Legge n. 190 del 2014**, 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.

Con la presente nota operativa verranno esaminate le principali agevolazioni che riguardano il costo del personale dipendente, sia quelle già in vigore per l'anno d'imposta 2014 che quelle introdotte per l'anno in corso.

- **Deduzioni, per il costo del personale, spettanti per l'anno d'imposta 2014.**

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 o Enpaia.

Per usufruire dell'agevolazione, valida per tutti i soggetti passivi Irap, è **necessario che tale onere abbia effettivamente contribuito alla formazione della base imponibile Irap.**

In caso di distacco del personale, inoltre, la deduzione **spetta all'impresa che utilizza il personale.**

I soggetti di cui all'art. 3 comma 1, lettere a) - e), cioè le società di capitali, le Snc, le Sas, le persone fisiche e società di persone esercenti arti e professioni, i produttori agricoli titolari di reddito agrario, gli enti privati di cui all'art.87 comma 1 lett. c) e d) del Tuir e le società di cui all'art.87 comma 1 lett. d), **in aggiunta alla deduzione di cui sopra, possono usufruire di 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.

Esaminiamo **nel dettaglio il primo gruppo di agevolazioni.**

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.
 - Sono escluse da tale incentivo le imprese che operano in concessione e a tariffa in particolari settori (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, etc.).

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.
 - Sono escluse da tale incentivo le imprese che operano in concessione e a tariffa in particolari settori (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, etc.), le banche, gli enti finanziari e le assicurazioni.

Tale agevolazione è soggetta alla **regola del *de minimis*** di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 (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.
 - Sono escluse da tale incentivo le imprese che operano in concessione e a tariffa in particolari settori (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste etc.).

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.
 - deduzione valida per tutti i soggetti passivi Irap.
- L'intero importo dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.
 - Valida per i soli soggetti precedentemente elencati (di cui all'art.3 comma 1, lettere da a) a e) del decreto Irap) e 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.
 - Valida per i soli soggetti precedentemente elencati con componenti positivi non superiori a 400.000 euro e per massimo 5 dipendenti (ad esclusione degli apprendisti e disabili).

Per i soli **autotrasportatori di merci** è infine **deducibile l'indennità di trasferta** per la quota che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi del TUIR.

Dal periodo d'imposta 2014, inoltre, i soggetti passivi di cui sopra potranno usufruire dell'ulteriore agevolazione, disciplinata dal comma 4-quater.

Detta agevolazione prevede una deduzione, fino a un massimo di 15.000 euro annui per dipendente. Tale deduzione spetta per le nuove assunzioni e alle seguenti condizioni:

- 1) Il costo sostenuto, per il lavoratore dipendente, è classificabile nella voce B.9 e B.14 del Conto Economico.
- 2) L'assunzione determina 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.

Tutte le deduzioni fino ad ora esaminate devono essere rapportate all'anno e al tipo di contratto (tempo pieno/tempo parziale).

Le deduzioni di cui al primo gruppo, inoltre, non potranno superare il costo effettivamente sostenuto dal soggetto passivo (comma 4-septies dell'articolo in rassegna).

TABELLA RIEPILOGATIVA			
AGEVOLAZIONE		CONTRIBUENTI INTERESSATI	ESCLUSIONI
Deduzione del costo delle assicurazioni contro infortuni		Tutti i soggetti passivi Irap	
Deduzione del costo per nuove assunzioni		art.3 comma 1, lettere da a) a e)	
GRUPPO 1 (alternativa al gruppo 2)	7.500/13.500 o 15.000/21.000 per impiegato.	art.3 comma 1, lettere da a) a e)	imprese che operano in concessione e a tariffa.
	Deduzione del Costo contributi previdenziali e assistenziali.	art.3 comma 1, lettere da a) a e)	imprese che operano in concessione e a tariffa, banche, enti finanziari e assicurazioni.
GRUPPO 2 (alternativa al gruppo 1)	Deduzione del Costo per apprendisti e disabili.	Tutti i soggetti passivi Irap	
	Personale ricerca e sviluppo	art.3 comma 1, lettere da a) a e)	
	Deduzione 1.850 per dipendente, (max 5)	art.3 comma 1, lettere da a) a e)	Contribuenti con compensi positivi superiori a 400.000 €
Indennità di trasferta che non costituiscono reddito per il dipendente.		Autotrasportatori di merci	

Es. dipendente uomo assunto il 1° marzo, contratto indeterminato a tempo parziale (50%), costo delle retribuzioni imputato a conto economico 10.000 €, contributi previdenziali 3.000 €, impiegato nel Lazio (si tralasciano, per semplicità espositiva, ulteriori componenti di costo).

la deduzione spettante sarà pari:

- Al 50% di 7.500 (=3.750) ragguagliato al periodo di lavoro (10 mesi su 12), $3.750/12 \times 10 = 3.125$ €;
- Ai contributi previdenziali = 3.000 €;

La deduzione totale, di 6.125 €, potrà essere interamente sfruttata in quanto inferiore al costo sostenuto, 13.000 €.

In alternativa, ma non conveniente in quanto di importo inferiore, potrebbe essere sfruttata la deduzione di 1.850 €.

Trattandosi di nuova assunzione si potrà considerare anche la deduzione di 15.000 €, anch'essa da ragguagliare, pari a $(15.000/2)/12 \times 10 = 6.250$

Totale deduzione Irap per il dipendente = $6.250 + 6.125 = 12.375$ €

- **La nuova agevolazione IRAP per il 2015.**

Dal **periodo d'imposta 2015** entra in vigore la disposizione di cui all'**art. 11 comma 4-octies**, che si aggiunge a quelle già in vigore.

Secondo la norma in esame *“per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, e' ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo”*.

I soggetti interessati dalla norma sono :

- 1. Società di capitali ed enti commerciali;**
- 2. Società di persone e imprese individuali;**
- 3. Banche e società finanziarie;**
- 4. Imprese di assicurazione;**
- 5. Persone fisiche, società semplici ed equiparate;**
- 6. Produttori agricoli titolari di reddito agrario**, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7mila euro, che si avvalgono del regime speciale Iva) del Dlgs 446/1997.

La nuova agevolazione 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 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**.

Riprendendo l'esempio precedente, dunque, il datore di lavoro avrà diritto ad un'ulteriore deduzione pari alla differenza tra 13.000 (costo del lavoro) e $12.375 = 625$ €.

Come chiarito dalla circolare **dell'Agenzia delle Entrate n.22/2015** 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, **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.

Si evidenzia, infine, un'ulteriore precisazione riportata nella circolare citata. Le imprese operanti in concessione e a tariffa possono usufruire della nuova agevolazione anche se espressamente escluse da alcune di quelle già in vigore nel 2014.

La circolare precisa infatti che quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'art.11 tanto maggiore risulterà la differenza deducibile ai sensi del comma 4-octies.

- Conclusioni.

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

Le agevolazioni, in vigore fino al periodo d'imposta 2014, riguardano un'ampia platea di soggetti passivi Irap ma hanno regole diverse a seconda del tipo di contribuente e del tipo di rapporto di lavoro.

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

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti