

CIRCOLARE N. 22/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 giugno 2015

OGGETTO: Modifiche alla disciplina dell'IRAP – Legge di Stabilità 2015

INDICE

Premessa	3
1) Imprese operanti in concessione e a tariffa	4
2) Contratti di somministrazione	6
3) TFR e accantonamenti.....	7
4) Accantonamenti pregressi	8
5) Contratti a termine.....	9
6) Credito d'imposta in assenza di personale	9
7) Deduzione forfetaria imposte sui redditi.....	10

Premessa

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 [*i.e.* Legge di Stabilità per il 2015] ha introdotto alcune significative modifiche alla disciplina del tributo regionale, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 [decreto IRAP].

I commi da 20 a 24 dell'unico articolo 1 dispongono, rispettivamente:

- 1) l'inserimento nell'articolo 11 del decreto IRAP del comma 4-*octies*), ai sensi del quale, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, si considerano deducibili, agli effetti dell'IRAP, le spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato dai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto IRAP;
- 2) il riconoscimento – per i medesimi soggetti, che non impiegano lavoratori dipendenti – di un credito d'imposta stabilito in misura pari al dieci per cento [10%] dell'IRAP lorda. Per espressa previsione di legge, il credito in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione. I termini di decorrenza della previsione in esame sono analoghi a quelli previsti per la misura di cui al punto precedente;
- 3) l'abrogazione dell'articolo 2, commi 1 e 4, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, che stabiliva la riduzione delle aliquote IRAP, di cui all'articolo 16, commi 1, 1-*bis*), lettere a), b), c) e all'articolo 45, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013. Gli effetti dell'abrogazione decorrono dall'entrata in vigore della norma, divenuta pertanto inefficace *ab origine*. Sono, tuttavia, salvaguardati i comportamenti di quanti hanno determinato l'acconto relativo al periodo d'imposta

2014 secondo il criterio previsionale, di cui all'articolo 4 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154;

4) la modifica dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, con l'inserimento della nuova deduzione, di cui all'articolo 11, comma 4-*octies*) del decreto IRAP tra quelle da scomputare nel calcolo dell'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione netta, ai fini della determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi [*i.e.* "deduzione analitica"]. Ciò in quanto la deducibilità integrale delle spese per il personale impiegato a tempo indeterminato riduce l'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione e con essa la quota di IRAP ammessa in deduzione dalle imposte sui redditi [*cf.*, sul punto, circolare n. 8/E del 3 aprile 2013].

L'evoluzione del quadro normativo appena descritto pone questioni interpretative sollevate anche dai rappresentanti delle associazioni di categoria che hanno, in particolare, formulato alcuni quesiti ai quali si forniscono le seguenti risposte.

1) Imprese operanti in concessione e a tariffa

D.

L'articolo 11, comma 4-*octies*) del decreto IRAP riconosce la possibilità di dedurre la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato e le deduzioni IRAP spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-*bis*, 4-*bis*.1 e 4-*quater*. Si chiede di conoscere quale sia l'ambito di applicazione della disposizione in esame con particolare riferimento alle imprese che operano in "concessione" e a "tariffa" escluse, per espressa previsione di legge, dalle deduzioni sul cuneo fiscale.

R.

L'articolo 11, comma 4-*octies*, del decreto IRAP statuisce che "*Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli*

precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è 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". Per effetto della disposizione in esame sono ammesse in deduzione dalla base imponibile IRAP le spese per il personale dipendente impiegato a tempo indeterminato, eccedenti l'ammontare di alcune deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11 del decreto IRAP. Si tratta, nello specifico, delle deduzioni concernenti il cuneo fiscale, i contratti di formazione e lavoro e la R&S [articolo 11, comma 1, lettera a)], di quelle riconosciute in favore delle imprese di autotrasporto merci [1-bis)] e dei soggetti di minori dimensioni [4-bis.1)], nonché quelle per incremento occupazionale [4-quater)]. La norma introduce, dunque, un criterio di deducibilità "per differenza" tra il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi del richiamato articolo 11. Sul punto, la relazione tecnica ha precisato che, se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto. Ne deriva che quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'articolo 11 tanto maggiore è il differenziale deducibile. La circostanza che alcuni soggetti non beneficino di tutte le deduzioni richiamate dalla norma non li esclude dall'applicazione del beneficio. Le *public utilities*, escluse *ex lege* dalle misure sul cuneo fiscale possono, pertanto, beneficiare della deducibilità integrale del costo sostenuto per i lavoratori impiegati a tempo indeterminato ai sensi del comma 4-*octies*) in esame.

2) Contratti di somministrazione

D.

La deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-*octies*) del decreto legislativo n. 446/1997 si applica anche alle imprese utilizzatrici di personale oggetto di contratti di somministrazione di forza lavoro purché assunti dalle società interinali a tempo indeterminato? Più nello specifico, l'utilizzatore può fruire della misura in esame nel caso in cui abbia stipulato un contratto commerciale a tempo determinato con l'Agenzia per il lavoro? Qual è il trattamento applicabile in ipotesi di distacco di personale?

R.

Il decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, attuativo delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, regola gli articoli da 20 a 28 il contratto di somministrazione di lavoro tra un soggetto – somministratore – che fornisce personale ed un altro soggetto – utilizzatore, che ne fa richiesta.

Il contratto può essere concluso a termine ovvero a tempo indeterminato [c.d. staff leasing] e vede, nello specifico, coinvolti tre soggetti: il somministratore, l'utilizzatore e il lavoratore che presta il servizio. Sussistono, pertanto, due rapporti contrattuali: il primo tra il somministratore [datore di lavoro] e il lavoratore [dipendente] e il secondo, di natura commerciale, tra il somministratore e l'utilizzatore. Ciò posto, si ricorda che il nuovo comma 4-*octies*) dell'articolo 11 del decreto IRAP riconosce la possibilità di dedurre il differenziale tra le spese relative al personale dipendente impiegato a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11. L'agevolazione risulta, dunque, correlata alla natura del rapporto di impiego tra il datore di lavoro e i propri dipendenti. Pertanto, a prescindere dalle modalità di articolazione del contratto di somministrazione [a termine/indeterminato], si ritiene che il beneficio spetti a condizione che il rapporto contrattuale sottostante [tra datore di lavoro e dipendente] sia a tempo indeterminato. Si precisa, infine, che il beneficio è riconosciuto in capo all'utilizzatore per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato.

In relazione al distacco di personale, si è dell'avviso che ai sensi della nuova disciplina siano deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale.

3) TFR e accantonamenti

D.

Quali sono le modalità applicative della disciplina, di cui al comma 4-*octies*) dell'articolo 11 del decreto IRAP, in presenza di:

- quote maturate di TFR a partire dal 2015 e rivalutazioni di quelle accantonate negli esercizi precedenti (fino al 2014);
- accantonamenti (*i.e.* fondi) per oneri futuri relativi al personale dipendente, costituiti a partire dal 2015?

R.

Le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015 [primo periodo di applicazione della norma per i c.d. "solari"] – compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014 – rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili ai sensi della norma in esame, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro.

Per quanto concerne gli accantonamenti effettuati a partire dal 2015 per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro, si è del parere che gli stessi, costituendo poste di natura estimativa indeducibili dall'IRAP, non rientrino nel calcolo del costo del lavoro ammesso in deduzione. Come chiarito nella circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008 infatti, tali oneri assumeranno rilevanza al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio in quanto afferenti a costi del lavoro deducibili dalla base imponibile IRAP a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Si precisa infine che, stante il nuovo quadro normativo di riferimento, i suddetti accantonamenti non concorrono alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi.

4) Accantonamenti pregressi

D.

Si chiede se i fondi stanziati in anni precedenti all'entrata in vigore della norma in esame concorrano – all'atto del relativo utilizzo – a individuare il costo del personale dipendente ammesso in deduzione.

R.

I fondi relativi a oneri per il personale dipendente stanziati in bilancio in esercizi antecedenti l'entrata in vigore della norma, che sulla base della disciplina IRAP non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, assumono rilievo – a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – nel caso in cui si realizzi l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio.

Tali oneri rientrano, pertanto, nel calcolo del costo del personale deducibile ai sensi del nuovo comma 4-*octies*) del decreto IRAP, ancorché non imputati a conto economico in quanto portati a diretta riduzione degli accantonamenti operati.

Tenuto conto che i suddetti accantonamenti possono aver concorso alla determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, sarà necessario procedere a rideterminare l'eventuale IRAP dedotta negli esercizi precedenti relativamente agli stessi. In particolare, l'imposta dedotta dovrà essere recuperata mediante la rilevazione di un componente positivo di reddito ai sensi dell'articolo 88 del TUIR nell'esercizio di sostenimento della spesa afferente all'accantonamento a suo tempo operato. A tal fine, gli utilizzi andranno prioritariamente attribuiti ai fondi accantonati prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, che hanno generato IRAP deducibile, partendo da quelli di data più remota.

Restano ferme le deduzioni già operate e le istanze di rimborso già presentate.

5) Contratti a termine

D.

E' possibile considerare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 11, comma 4-*octies*), del decreto legislativo n. 446 del 1997, anche i rapporti di lavoro a "termine" in ragione del tipo di attività svolta [lavorazioni stagionali] o di preclusioni legali/regolamentari [es. calciatori con contratto di durata massima quinquennale]?

R.

Stante la *ratio* della norma, finalizzata ad incentivare gli impieghi a tempo indeterminato, si ritiene di dover escludere che rapporti di lavoro regolati a tempo determinato in funzione del tipo di attività svolta ovvero della normativa di settore diano diritto all'applicazione della nuova misura concernente la deducibilità integrale delle spese per il personale impiegato a tempo indeterminato. Si segnala, in proposito, che il comma 4-*octies*) dell'articolo 11 del decreto IRAP, nella formulazione originaria, prevedeva l'estensione della deducibilità integrale del costo del lavoro anche per ogni lavoratore agricolo impiegato a tempo determinato con almeno 150 giornate lavorative e con un contratto di durata triennale. La previsione – subordinata alla preventiva autorizzazione della Commissione europea – è stata tuttavia successivamente abrogata dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito dalla legge 24 marzo 2015, n. 34.

6) Credito d'imposta in assenza di personale

D.

La legge di Stabilità 2015 attribuisce ai contribuenti che "*non si avvalgono di lavoratori dipendenti*" un credito di imposta pari al 10% dell'IRAP lorda indicata in dichiarazione. Per usufruire del credito d'imposta, è necessario che l'impresa o il professionista non abbiano dipendenti in ogni giorno del periodo di imposta, oppure, in presenza di lavoratori subordinati solo per una parte dell'anno, il credito spetta in misura ragguagliata ai giorni di assenza di personale dipendente?

R.

L'articolo 1, comma 21, della legge di Stabilità 2015 subordina il riconoscimento del credito d'imposta – stabilito in misura pari al 10% dell'IRAP lorda – alla circostanza che i contribuenti non dispongano di lavoratori dipendenti. Stante il tenore letterale della norma, si è del parere che il beneficio in esame possa essere riconosciuto solo in favore dei soggetti che non si avvalgano – in alcun modo – di personale dipendente, a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata [tempo determinato/indeterminato]. Si ritiene inoltre che, per effetto della condizione posta dalla norma, non debba essere operato alcun ragguaglio nel caso in cui il contribuente abbia avuto nel corso dell'anno – anche per un periodo di tempo limitato – lavoratori alle proprie dipendenze.

7) Deduzione forfetaria imposte sui redditi

D.

L'importo dell'IRAP ammessa in deduzione in presenza di oneri finanziari indeducibili va quantificato, dal 2015, al lordo oppure al netto del credito di imposta introdotto dal comma 21 della legge di Stabilità 2015 per i contribuenti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti?

R.

La circolare n. 16/E del 14 aprile 2009, di commento alla disciplina di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, concernente la deducibilità dalle imposte sui redditi del dieci per cento [10%] dell'IRAP forfetariamente riferita a interessi passivi e oneri assimilati indeducibili, ha chiarito che l'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione spettante è quella versata nel periodo d'imposta a titolo di saldo del periodo d'imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti per quanto riguarda l'acconto dell'imposta effettivamente dovuta.

Per quanto concerne il nuovo credito d'imposta, quantificato in misura pari al 10% dell'IRAP lorda, il comma 21 della legge di Stabilità 2015, dispone che lo stesso deve essere utilizzato *“esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione”*.

La compensazione “orizzontale” prevista dalla norma, mediante utilizzo del credito anche per debiti diversi da quelli relativi al pagamento dell'IRAP, fa sì che non vi sia una diretta correlazione tra il credito maturato e l'IRAP dovuta in relazione a ciascun periodo d'imposta. Pertanto, la “deduzione forfetaria” del 10% prevista ai fini IRES/IRPEF va calcolata sull'IRAP al lordo del credito. Ciò anche nel caso in cui il contribuente decidesse di utilizzare il credito maturato per compensare l'IRAP di periodo, trattandosi comunque di imposta dovuta e versata previa compensazione con il credito spettante.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA