

Irap: costo del lavoro 2014 e novità 2015

di Aurelio Cerioli – dottore commercialista e revisore legale dei conti

e Sara Marconi – dottore in economia aziendale

La [Legge di Stabilità 2015](#), a decorrere dal periodo d'imposta in corso, consente la deduzione integrale del costo dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato¹. Il beneficio fiscale risulta però parzialmente attenuato dall'incremento, a decorrere già dall'esercizio 2014, dell'aliquota base Irap, precedentemente ridotta al 3,50% dal D.L. n.66/14 e successivamente riportata al 3,90%. La L. n.190/14 non ha introdotto solo la deducibilità integrale dall'Irap del costo dei dipendenti a tempo indeterminato, ma ha altresì previsto la concessione di un credito d'imposta pari al 10% dell'imposta Irap lorda dovuta ai contribuenti che non occupano lavoratori dipendenti, e uno sgravio contributivo per le nuove assunzioni a tempo indeterminato decorrenti dal 1° gennaio 2015 e stipulate entro il 31 dicembre 2015, concesso alle aziende agricole, ai datori di lavoro imprenditori e ai soggetti che non svolgono attività imprenditoriale.

Premessa

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata introdotta nell'ordinamento fiscale italiano dal Governo Prodi con il D.Lgs. n.446/97. Con la Legge Finanziaria 2008 è divenuta un'imposta a tutti gli effetti. La quasi totalità del gettito introitato viene assegnato alla Regioni con l'obiettivo di finanziare il Fondo Sanitario Nazionale.

L'Irap è un'imposta proporzionale dovuta annualmente sul valore aggiunto prodotto in ogni singola Regione ed è strettamente connessa al concetto di valore della produzione conseguito da imprese, enti o liberi professionisti. Pertanto sono soggetti passivi tutti coloro che esercitano un'attività imprenditoriale, anche non commerciale, comprese le Pubbliche Amministrazioni e i produttori agricoli.

La base imponibile è determinata in prima approssimazione dalla differenza tra le voci classificate nel valore della produzione e la somma delle voci comprese nei costi della produzione del conto economico civilistico, senza tener conto degli importi allocati nelle poste in B.9) "Spese per il personale", B.10) "Ammortamenti e svalutazioni" per lettere c) "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" e d) "Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide", B.12) "Accantonamenti per rischi" e B.13) "Altri accantonamenti". Sono altresì indeducibili le quote degli interessi impliciti dei canoni di *leasing*, i compensi per collaborazioni assimilate a quelle di lavoro dipendente, i compensi per le attività commerciali e prestazioni di lavoro autonomo

¹ Si segnala che è di prossima pubblicazione nella presente rivista un ulteriore approfondimento in materia di Irap, dedicato alla gestione operativa delle diverse tipologie contrattuali.

non esercitate abitualmente, gli utili spettanti agli associati in partecipazione quando l'apporto è costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro, l'Imu e le perdite su crediti.

All'entrata in vigore dell'imposta, l'aliquota era pari al 4,25% ridotta poi al 3,90% dalla Legge Finanziaria del 2008. La percentuale deve essere moltiplicata per un coefficiente pari allo 0,9176 in quelle Regioni che si erano avvalse dell'art.16, co.3, D.Lgs. n.446/97, o per quelle la cui aliquota fu portata al 5,25% dalla Legge Finanziaria del 2006, quali Lazio, Abruzzo, Campania, Molise e Sicilia, al fine di finanziare lo splafonamento della spesa sanitaria.

Per il pagamento dell'imposta si seguono le scadenze fiscali previste per Irpef e Ires.

Il 16 giugno deve quindi essere pagato, tramite modello F24, il saldo relativo al periodo d'imposta precedente, mentre per il versamento dell'acconto sono previste le due rate del 16 giugno e del 30 novembre dell'anno di competenza. L'acconto e il saldo del 16 giugno possono essere rateizzati con le stesse regole e il medesimo tasso di interesse previsti per le imposte dirette.

Il cuneo fiscale

Il cuneo fiscale è un indicatore percentuale che indica il rapporto tra tutte le imposte sul lavoro subordinato (dirette, indirette e contributi previdenziali) e il costo del lavoro complessivo.

In buona sostanza è la differenza tra quanto un dipendente "costa" all'impresa e il netto percepito in busta paga. Nel nostro Paese questa differenza registra valori elevati.

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

Nel rapporto dell'Ocse per l'anno 2012, l'Italia si posiziona al sesto posto nella classifica dei Paesi europei per maggiore costo del lavoro, con 12 punti in più rispetto alla media generale e registra una tassazione sul reddito di lavoro dipendente fra le più alte in assoluto tra i Paesi della Comunità Europea. Solo Belgio, Finlandia e Danimarca raggiungono valori più significativi, ma con ben altri servizi offerti alla collettività. Sempre secondo l'Ocse, negli ultimi 10 anni (2002–2012) il cuneo fiscale italiano è aumentato dell'1% mentre negli altri Paesi, nello stesso arco temporale, si è registrata una riduzione generale dello 0,90%.

In Italia la riduzione del cuneo fiscale è continuamente auspicata da imprese, dipendenti, sindacati e associazioni di categoria, in quanto viene considerata la strategia più efficace per riacquistare competitività, beneficiare della crescita della domanda estera e aumentare il potere d'acquisto delle fami-

glie, circostanza che, nel medio periodo, dovrebbe dare maggiore impulso alla domanda interna. Senza contare che assunzioni meno onerose per le imprese, potrebbero generare nuove occasioni e maggiori opportunità a chi sta cercando lavoro e, conseguentemente, limitare il fenomeno del lavoro "nero".

Il cuneo fiscale 2014 nel modello Unico 2015

A decorrere dal periodo d'imposta precedente, la Legge di Stabilità 2014 (L. n.147/13) ha apportato modifiche riguardanti:

- gli importi della deduzione forfetaria del cuneo fiscale;
- l'introduzione di una deduzione annua per incremento occupazionale.

Le deduzioni forfetarie del cuneo fiscale per l'anno 2014 sono previste nelle seguenti misure:

Tipologia deduzione forfetaria	Periodo d'imposta 2013	Periodo d'imposta 2014
Deduzione base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta	€ 4.600,00	€ 7.500,00
Deduzione per ogni lavoratore di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni di età (art.11, co.1, lett.a), n.2)	€ 10.600,00	€ 13.500,00
Deduzione per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato, nel periodo d'imposta, in regioni a più basso sviluppo economico (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) (art.11, co.1, lett.a), n.3)	€ 9.200,00	€ 15.000,00
Deduzione per ogni lavoratore di sesso femminile e/o di età inferiore ai 35 anni impiegati nelle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Puglia, Calabria, Sicilia, Sardegna. Tale deduzione è alternativa a quella precedente e può essere fruita entro i limiti stabili a livello comunitario per gli aiuti <i>cc.dd. de minimis</i>	€ 15.200,00	€ 21.000,00

Per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 è riconosciuta una deduzione (cumulabile con il cuneo fiscale o le altre agevolazioni, sempre nel limite però della retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro) per i soggetti 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 d'imposta precedente.

L'importo della deduzione annua non può essere superiore a € 15.000,00 per ciascun nuovo dipendente assunto (nel limite dell'incremento complessivo del

costo del personale classificabile nell'art.2425, co.1, lett.B), nn.9) e 14), cod.civ), per l'anno in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due periodi d'imposta successivi. La deduzione decade se, nei periodi 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. La deduzione spettante compete, in ogni caso, per ciascun esercizio a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali ve-

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

rificatesi in società controllate o collegate, ai sensi dell'art.2359 cod.civ., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono, anche solo in parte, attività di imprese giuridicamente preesistenti. Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico anche gestito da privati, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in eccedenza rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Ai sensi dell'art.11, co.1.1, come inserito dall'art.5, co.13, D.L. n.91/14, convertito, con modificazioni, dalla L. n.116/14, le deduzioni di cui al co.1, lett.a), nn.2) e 3), D.Lgs. n.446/97, per i produttori agricoli di cui all'art.3, co.1, lett.d), e per le società agricole di cui all'art.2, D.Lgs. n.99/04, si applicano, nella misura del 50% degli importi ivi previsti, anche per ogni lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato impiegato nel periodo d'imposta, purché abbia lavorato almeno 150 giornate con contratto di durata almeno triennale. Il D.L. n.91/14 aveva stabilito la decorrenza delle agevolazioni dall'esercizio 2014, previa autorizzazione della Commissione Europea. A seguito dell'approvazione, da parte del Senato, del Ddl n.1749, di conversione del D.L. n.4/15, risulta confermata l'abrogazione delle misure introdotte dall'art.5, co.13, D.L. n.91/14. Pertanto con l'abrogazione di tale disposizione, la deduzione Irap riferita ai lavoratori agricoli a tempo determinato deve intendersi limitata al solo periodo d'imposta 2014.

Legge di Stabilità 2015: costo del lavoro e sconto Irap dall'esercizio 2015

La Legge n.190/14, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato", pubblicata nella G.U. n.300/14 (Legge di Stabilità 2015), interviene con le seguenti novità in materia di Irap e costo del lavoro:

1. ripristino, già dall'esercizio 2014, dell'aliquota ordinaria Irap del 3,90%. Il D.L. n.66/14, convertito nella L. n.89/14, l'aveva ridotta al 3,50% con effetto dal periodo d'imposta 2014. Tale riduzione viene ora cancellata e rimane di fatto inattuata, anche se temporaneamente utilizzata per il versamento in misura ridotta degli acconti 2014;
2. deducibilità integrale dalla base imponibile Irap del costo dei dipendenti assunti a tempo indeterminato;
3. credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda per i

contribuenti che non occupano lavoratori dipendenti nell'esercizio di riferimento;

4. sgravio contributivo per le nuove assunzioni a tempo indeterminato.

1. La prima delle modifiche prevede la soppressione, con effetto dal 2014, dell'art.2, co.1 e 4, D.L. n.66/14, che aveva previsto una riduzione del 10% delle diverse aliquote Irap regionali. L'aliquota ordinaria del 3,90% doveva essere ridotta al 3,50%, ma per effetto dell'abrogazione apportata dalla Legge di Stabilità 2015 si ritorna alla situazione *ex ante*, come se la riduzione non fosse mai entrata in vigore. Vengono in ogni caso fatti salvi gli effetti della norma che consentiva ai soggetti passivi di utilizzare la minor percentuale nel versamento dell'acconto 2014 effettuato con il metodo previsionale. Come evidenziato dalla circolare Assonime n.32/14, al paragrafo 3, i contribuenti che il 30 novembre 2014 abbiano usufruito di tale facoltà, verseranno dunque un saldo maggiorato a giugno 2015, senza però incorrere in sanzioni.

Pertanto, nel Modello Unico 2015, l'Irap verrà calcolata utilizzando le aliquote precedentemente in vigore all'intervento del D.L. n.66/14, come di seguito riepilogate:

Soggetto passivo Irap	Aliquota Irap
Generalità dei soggetti passivi	3,90%
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	4,20%
Banche e gli altri soggetti finanziari	4,65%
Imprese di assicurazione	5,90%
Soggetti che operano nel settore agricolo per le cooperative di piccola pesca e loro consorzi	1,90%
Amministrazioni pubbliche	8,50%

2. Le ultime tre misure riguardano invece i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014. L'art.1, co.20, Legge di Stabilità 2015, prevede, con decorrenza dall'anno in corso, un nuovo regime delle deduzioni Irap per il personale dipendente a tempo indeterminato, sostituendo l'attuale e complicato quadro di sconti limitati (differenziati in funzione della tipologia di lavoratore e di mansioni svolte), con un'unica e generalizzata deducibilità integrale del costo del lavoro. Infatti dall'esercizio

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

2015, le imprese, le banche, le assicurazioni e i professionisti potranno portare in deduzione, limitatamente ai dipendenti a tempo indeterminato, l'intero ammontare maturato per retribuzioni correnti, *benefit*, Tfr, indennità analoghe, ratei ferie, permessi, contributi e in genere tutto quanto è costo riferibile al rapporto di lavoro subordinato.

Il D.L. n.4/15 abroga l'art.1, co.25, L. n.190/14, che avrebbe previsto per i produttori agricoli titolari di reddito agrario e per le società agricole di cui all'art.2, D.Lgs. n.99/04, la deducibilità integrale ai fini Irap del costo del lavoro sostenuto per l'impiego di lavoratori agricoli a tempo determinato, impiegati nell'esercizio per almeno 150 giornate e contratti di durata almeno triennale. Questa agevolazione non troverà mai applicazione, poiché la stessa sarebbe dovuta entrare in vigore solamente a partire dal periodo d'imposta 2015.

L'importo della deduzione deve essere calcolato decurtando il costo complessivo relativo a ciascun dipendente con contratto a tempo indeterminato delle vigenti deduzioni riferibili al costo del lavoro di cui all'art.11, co.1, lett.a), co.1-bis, co.4-bis e co.4-quater:

- contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- importo forfettario pari a € 7.500,00 su base annua, incrementato a € 13.500,00 per lavoratrici di sesso femminile e *under 35*;
- spese relative ad apprendisti, disabili, lavoratori con contratti di formazione e lavoro, personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- per le imprese di autotrasporto, l'importo forfettario per le indennità di trasferta per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente;
- per le imprese con valore della produzione non superiore a € 400.000,00, l'importo forfettario pari a € 1.850,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta, fino a un massimo di cinque.

Da un punto di vista operativo, si applicano dapprima le deduzioni di cui all'art.11, D.Lgs. n.446/97, usufruendo successivamente della nuova agevolazione che, per i dipendenti a tempo indeterminato, consente di considerare la differenza fra costo complessivo e la deduzione già operata.

L'ulteriore deduzione opera solo nei confronti dei soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, D.Lgs. n.446/97, quali società di capitale ed enti commerciali, società di persone e imprese individuali, banche e altri enti e

società finanziarie, imprese di assicurazione, persone fisiche, società semplici ed equiparate, produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a € 7.000,00 che si avvalgono del regime speciale Iva.

Rimangono esclusi dall'ambito di applicazione dell'agevolazione gli enti non commerciali e le Amministrazioni pubbliche individuate dagli artt.10 e 10-bis, D.Lgs. n.446/97. Si pone quindi il problema di stabilire se a questi soggetti la deduzione non spetti mai o si possa rendere applicabile alla sola ed eventuale attività commerciale che affianca quella istituzionale. La Legge di Stabilità 2015 non precisa nulla al riguardo, ma analogamente a quanto previsto a suo tempo dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate in relazione alla deduzione dell'Irap dalle imposte dirette, si ritiene che il personale impiegato nell'attività commerciale consenta la fruizione dell'agevolazione.

3. L'articolo 1, co.21, Legge di Stabilità 2015, assegna poi, a decorrere dall'esercizio in corso, alle imprese e ai professionisti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, un credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda liquidata nella dichiarazione annuale, per ripristinare il beneficio annullato dell'aliquota ridotta al 3,50%, a coloro che non possono beneficiare dell'ulteriore sconto strettamente connesso all'impiego di lavoro subordinato.

Usufruiranno del credito d'imposta non solo i piccoli contribuenti senza manodopera che, non rientrando tra quelli senza autonoma organizzazione, continueranno a versare l'Irap, ma in generale tutte le imprese con processi produttivi interamente esternalizzati o imprese che, seppur prive di dipendenti, pagano l'Irap in ragione di un'elevata incidenza degli oneri finanziari.

L'agevolazione, ad esempio, attenuerà il carico fiscale delle società immobiliari che costruiscono o ristrutturano fabbricati appaltando i lavori a imprese terze ovvero di quelle società che gestiscono l'attività solo attraverso collaboratori esterni.

Tale credito, pari al 10% dell'imposta lorda calcolata ai sensi del D.Lgs. n.446/97, risultante nella dichiarazione riferita al 2015 da presentarsi entro il 30 settembre 2016, sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite modello F24 (art.17, D.Lgs. n.241/97), a partire dal 1° gennaio 2016.

Nel corso del Telefisco 2015, l'Agenzia delle Entrate, rilevando che ogni volta che il Legislatore ha inteso escludere da imposizione una voce, lo ha fatto in modo esplicito e che in questo caso non lo ha fat-

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

to, ha confermato che il credito d'imposta Irap del 10% genera una sopravvenienza attiva tassabile, non essendone stata prevista esplicitamente l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile.

Pertanto, in assenza di una specifica previsione normativa che disponga in senso contrario, si ritiene che il provento contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta generi un provento tassabile che concorre integralmente alla formazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art.88 Tuir.

Diversamente, il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo prevista la sopravvenienza attiva, come componente rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile dagli artt.53 e 54 Tuir.

4. Da ultimo, l'art.1, co.118, L. n.190/14, al fine di promuovere forme di occupazione stabile, dispone l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, per un periodo di 36 mesi e nel limite massimo di € 8.060,00 su base annua, per le nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato, anche *part-time*, decorrenti dal 1° gennaio 2015 e stipulati entro il 31 dicembre 2015, con esclusione dei contratti di apprendistato e dei contratti di lavoro domestico. Sono esclusi dall'esonero i premi e i contributi dovuti all'Inail. L'applicazione dello sgravio contributivo non determina alcuna riduzione del trattamento previdenziale, in quanto l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche resta fissata nella misura ordinaria.

L'Inps, con [circolare n.17 del 29 gennaio 2015](#), ha chiarito che l'esonero spetta ai datori di lavoro, imprenditori e non, a condizione di essere in presenza di nuove assunzioni e che il nuovo lavoratore dipendente non sia stato occupato con contratto a tempo indeterminato nei sei mesi precedenti l'assunzione.

L'esonero non spetta, invece, in presenza di assunzioni relative a lavoratori in riferimento ai quali i datori di lavoro, ivi considerando società controllate o collegate ai sensi dell'art.2359 cod.civ. o facenti capo, anche per interposta persona allo stesso soggetto, abbiano comunque già avuto in essere un contratto a tempo indeterminato nei 3 mesi antecedenti il 1° gennaio 2015. L'agevolazione non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni previste dalla normativa attuale.

L'Inps, con [messaggio n.1144 del 13 febbraio 2015](#), ha fornito le istruzioni tecniche per usufruire dell'agevolazione per le nuove assunzioni prevista dall'art.1, co.118 ss., L. n.190/14. La richiesta dello sgravio

contributivo deve avvenire attraverso la domanda di attribuzione del codice di autorizzazione 6Y, da effettuarsi presso le sedi Inps competenti prima della trasmissione della denuncia contributiva del primo mese in cui si intende esporre l'esonero medesimo.

L'articolo 1, co.119, stabilisce che, per i datori di lavoro del settore agricolo, la disposizione si applica nei limiti delle risorse, con riferimento alle nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato decorrenti dal 1° gennaio 2015 e stipulati non oltre il 31 dicembre 2015, con esclusione dei contratti di apprendistato, dei lavoratori che nell'anno 2014 siano risultati occupati a tempo indeterminato e relativamente ai lavoratori occupati a tempo determinato, che risultino iscritti negli elenchi nominativi per un numero di giornate di lavoro non inferiore a 250 giornate con riferimento all'anno solare 2014.

Sempre l'Inps, con successivo [messaggio n.1689 del 6 marzo 2015](#), ha evidenziato che a decorrere dal 10 marzo è disponibile il modulo telematico di presentazione dell'istanza di accesso allo sgravio contributivo previsto dall'art.1, co.11, Legge di Stabilità 2015, da parte delle aziende agricole che abbiano effettuato nuove assunzioni. L'assunzione può essere già stata effettuata precedentemente alla presentazione della domanda, ma non prima del 1° gennaio 2015. La presentazione della domanda deve essere effettuata accedendo al "Cassetto previdenziale aziende agricole", sezione "Comunicazione Bidirezionale" – "Invio comunicazione", selezionando "Assunzioni OTI 2015".

L'incentivo è riconosciuto dall'Ente in base all'ordine cronologico di presentazione delle domande, fino ad esaurimento delle risorse stanziare. Al verificarsi di tale circostanza, l'Inps non prenderà in considerazione ulteriori domande e fornirà immediata comunicazione attraverso il proprio sito *internet* istituzionale. Lo sgravio contributivo in oggetto non si applica nei confronti dei soggetti della Pubblica Amministrazione, individuabili assumendo a riferimento la nozione e l'elencazione recati dall'art.1, co.2, D.Lgs. n.165/01. Con riferimento alle assunzioni dei lavoratori decorrenti dal 1° gennaio 2015, sono soppressi i benefici contributivi di cui all'art.8, co.9, L. n.407/90, che prevedeva la riduzione al 50%, per un periodo di 36 mesi, dei contributi previdenziali e assistenziali nei confronti dei datori di lavoro che assumevano con contratto a tempo indeterminato lavoratori disoccupati da almeno 24 mesi o sospesi dal lavoro e beneficiari di trattamento straordinario di integrazione salariale da un periodo uguale a quello suddetto.