
CONSULENZA TRIBUTARIA E SOCIETARIA

Milano, 20 Gennaio 2015

A tutti i Clienti dello Studio
LORO SEDI

Circolare N. 3/2015

**Oggetto: LEGGE DI STABILITA' 2015 (LEGGE N. 190/2014) - NOVITA' FISCALI IN
TEMA DI IRAP**

INDICE

1) La nuova deduzione per lavoro dipendente.....	2
2) Credito di imposta per riduzione irap per soggetti privi di personale dipendente.....	3
3) L'intervento sulle aliquote.....	4

Studio Colella Associato

Con la presente circolare sottoponiamo alla Vostra attenzione alcune delle principali novità in materia di Irap introdotte dalla Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014).

1) LA NUOVA DEDUZIONE PER LAVORO DIPENDENTE

L'art. 1, co. 20, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha integrato la normativa in materia di Irap ammettendo – con effetto a partire dal periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2014 – in **deduzione dal valore della produzione netta la differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le deduzioni** spettanti a norma del Decreto Irap (deduzione base e maggiorata, per contributi assicurativi, previdenziali ed assistenziali, attività di ricerca e sviluppo, ecc.).

La deducibilità integrale, ai fini Irap, del costo del lavoro a tempo indeterminato, opera, pertanto, secondo un **meccanismo residuale**: l'importo agevolato è, infatti, assunto al netto di una serie di deduzioni, come sopra illustrate, effettuate ai sensi del sopra citato Decreto Irap. In altri termini, il soggetto passivo Irap è tenuto a seguire la seguente procedura, in rigoroso **ordine cronologico**:

- 1) **applicazione delle deduzioni previste dal Decreto Irap**;
- 2) quantificazione del costo del personale dipendente **a tempo indeterminato** al netto delle predette deduzioni, deducibile integralmente dalla base imponibile Irap.

La nuova deduzione spetta, pertanto, esclusivamente qualora le deduzioni di cui al sub 2) siano inferiori al costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato.

Esempio

Si consideri il caso della Alfa s.r.l., operante nella regione Lombardia, avente 10 dipendenti a tempo indeterminato di sesso maschile, con età superiore ai 35 anni, assunti tutti nel 2010, e priva di altri rapporti di lavoro (apprendisti, disabili, formazione e lavoro, ecc.): si assuma, inoltre, un costo complessivo del personale di euro 500.000, di cui euro 150.000 per contributi assicurativi, previdenziali ed assistenziali.

La deduzione introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 consente ai soggetti passivi Irap di conseguire un rilevante beneficio:

	Periodo d'imposta 2014	Periodo d'imposta 2015
Valore della produzione	1.000.000	1.000.000
Costi deducibili Irap	400.000	400.000
Base imponibile Irap ante-deduzioni (A)	600.000	600.000
Costo per il personale ineducibile	500.000	500.000
Deduzione per contributi (B)	150.000	150.000
Deduzione base per 10 dipendenti (C)	75.000	75.000
Costo del personale al netto delle deduzioni	275.000	275.000
Costo netto del personale deducibile (D)	0	275.000
Base imponibile Irap (A – B – C – D)	375.000	100.000
Irap di competenza	14.625	3.900

Studio Colella Associato

Per i **produttori agricoli** e per le **società agricole** la nuova deduzione, prevista dalla Legge di Stabilità 2015, è ammessa **anche per ogni lavoratore dipendente a tempo determinato** impiegato nel periodo d'imposta, purché abbia **lavorato almeno 150 giornate** e il **contratto** abbia una **durata almeno triennale**: tale disposizione è, tuttavia, applicabile previa **autorizzazione della Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali.

Le suddette modifiche normative incidono, pertanto, anche sull'**Irap** – relativa al costo del lavoro – **deducibile dal reddito** ai fini dell'Ires o dell'Irpef, per effetto. Conseguentemente, con riguardo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 ed ai seguenti, deve ritenersi **deducibile per cassa** un importo pari all'Irap, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente ed assimilato, **al netto delle deduzioni** spettanti.

Esempio

La società Alfa s.r.l. presenta i seguenti dati Irap:

	Periodo d'imposta 2014	Periodo d'imposta 2015
Valore della produzione lorda (non comprendente il costo per il personale dipendente ed assimilato, né le relative deduzioni da lavoro)	600.000	600.000
Costi per il personale dipendente a tempo indeterminato	500.000	500.000
Deduzioni	(225.000)	(500.000)
Costo del lavoro imponibile ai fini Irap, al netto delle deduzioni	275.000	0
Base imponibile Irap al netto delle deduzioni da lavoro	375.000	100.000
Percentuale di indeducibilità del costo del lavoro	73,33%	0%

Rimane, in ogni caso, **invariata la possibilità di dedurre il 10% dell'Irap** versata nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita alla **quota imponibile**, ai fini del tributo regionale, degli **interessi passivi ed oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi della medesima natura**.

2) CREDITO DI IMPOSTA PER RIDUZIONE IRAP PER SOGGETTI PRIVI DI PERSONALE DIPENDENTE

La Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha, inoltre, introdotto un'agevolazione Irap a favore dei soggetti passivi che non possono beneficiare delle suddette deduzioni, in quanto privi di costi per il personale. In particolare, ai contribuenti che **non si avvalgono di lavoratori dipendenti**, è riconosciuto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al

Studio Colella Associato

31 dicembre 2014 – un credito d'imposta pari al **10% dell'Irap lorda**, da utilizzare **esclusivamente in compensazione**, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione. Tale novità si riferisce indistintamente ai soggetti passivi che “non si avvalgono di **lavoratori dipendenti**”, con l'effetto che il credito d'imposta non spetta, ad esempio, nel caso in cui l'impresa impieghi, **anche soltanto a tempo parziale**, un dipendente a tempo determinato: diversamente, può accedere al beneficio il soggetto passivo Irap che non dispone di lavoratori subordinati, bensì di **collaboratori occasionali** oppure **a progetto**.

3) L'INTERVENTO SULLE ALIQUOTE

Un'ultima novità in ambito Irap, disposta dalla Legge di Stabilità 2015, è rappresentata dall'abrogazione degli articoli – con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 – che avevano disciplinato la riduzione delle aliquote Irap, sostanzialmente nella misura del 10% circa: ad esempio, era stato previsto il decremento del coefficiente base dal 3,90% al 3,50%. Per effetto della soppressione operata dalla Legge n. 190/2014, **tornano, quindi, ad essere applicate le previgenti aliquote ordinarie Irap**:

- banche ed altri soggetti finanziari: 4,65%;
- imprese di assicurazione: 5,90%;
- imprese concessionarie per la gestione di servizi ed opere pubbliche, diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: 4,20%;
- soggetti operanti nel settore agricolo: 1,90%;
- altri soggetti (aliquota ordinaria): 3,90%.

Sono fatti salvi gli effetti delle disposizioni abrogate “ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 secondo il criterio previsionale”; non saranno, pertanto, irrogabili sanzioni, né saranno dovuti interessi dai contribuenti che, in sede di calcolo e versamento dell'acconto IRAP per il 2014 applichino le aliquote nella misura ridotta prevista:

- banche ed altri soggetti finanziari: 4,50%;
- imprese di assicurazione: 5,70%;
- imprese concessionarie per la gestione di servizi ed opere pubbliche, diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: 4,00%;
- soggetti operanti nel settore agricolo: 1,80%;
- altri soggetti (aliquota ordinaria): 3,75%.

Ciò al fine di **evitare**, nel caso di insufficienza dell'acconto (determinato sulla base di aliquote ridotte “transitoriamente vigenti”), l'**applicazione di sanzioni ed interessi**: il minor importo, a titolo di Irap, versato in acconto sarà, infatti, corrisposto in occasione del pagamento a saldo del tributo regionale relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

**Studio
Colella
Associato**

Restando a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento, è gradita l'occasione per porgere i nostri più cordiali saluti.

Studio Colella Associato

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Studio Colella', written in a cursive style.