



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

NUOVI ADEMPIMENTI FISCALI DOPO LA LEGGE DI STABILITÀ

IRAP E COSTO DEL LAVORO: REGOLE, CRITICITÀ E MODALITÀ PROCEDURALI

DAVIDE CAMPOLUNGI

Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano

Auditorium San Fedele – Milano, 26 gennaio 2015

Lo stato dell'arte prima della legge di stabilità 2015

Ultime novità in materia IRAP	Esercizio in corso al 31.12.2013	Esercizio in corso al 31.12.2014
Aumento componente forfetaria della deduzione del "cuneo fiscale" (legge di stabilità 2013)	NO	SI
Modifica deduzione forfetaria per i soggetti di minore dimensione (legge di stabilità 2013)	NO	SI
Nuova deduzione per incremento occupazionale "bonus Irap" (legge di stabilità 2014)	NO	SI
Riduzione aliquota Irap (D.L. 66/2014)	NO	SI
Trasformazione delle DTA Irap in crediti di imposta e deducibilità delle svalutazioni crediti per gli enti finanziari (legge di stabilità 2014)	SI	SI
Rilevanza ai fini Irap delle disposizioni in materia di Transfer Pricing (legge di stabilità 2014)	SI	SI

Riferimenti normativi

Art.1, dal comma 20 al
comma 25, Legge
n.190/2014

Le novità IRAP della Legge di stabilità

Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

- In vigore dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015 per i soggetti "solari")

Deducibilità dei costi per gli agricoli a tempo determinato

- In vigore dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015 per i soggetti "solari")
- Previa autorizzazione Commissione Europea

Credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti

- In vigore dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015 per i soggetti "solari")

Abrogazione della riduzione del 10% delle aliquote Irap

- In vigore dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2013 (2014 per i soggetti "solari")

Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

Viene aggiunto all'articolo 11 del D.Lgs. 446/97 il comma 4 - octies che contiene la disciplina di una nuova deduzione dalla base imponibile Irap

Nuova deduzione pari alla seguente differenza:
costo complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato
(meno)
Le altre deduzioni spettanti a fronte dell'impiego di personale

la finalità è quella di giungere alla deduzione dell'intero costo del lavoro dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato, tenendo conto delle riduzioni già esistenti e a tutt'oggi invariate che già consentivano con le regole previgenti, seppure in misura parziale, la riduzione del cuneo fiscale

Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

Soggetti beneficiari

Tutti i soggetti passivi IRAP di cui agli art. da 5 a 9 del D.Lgs 446/97 (società, imprese, professionisti, enti commerciali, banche, società finanziarie ed assicurative, holding industriali e produttori agricoli)

Eccezione 1:
Enti privati non commerciali (non è chiaro se solo per quanto riguarda l'attività istituzionale)

Eccezione 2:
Amministrazioni Pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

i soggetti beneficiari non coincidono precisamente con quelli per cui vengono applicate le altre deduzioni di per l'impiego di personale di cui all'art.11 D.Lgs. 446/97

Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

Personale agevolato

- La deduzione compete con riferimento a tutti i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, anche parziale

Personale non agevolato

- La deduzione non compete con riferimento al personale impiegato con altre forme contrattuali diverse dal tempo indeterminato

Rimane sempre la necessità di procedere con attenzione all'applicazione della deduzione nei casi di dipendenti che fruiscono di trattamenti di integrazione salariale (es.: CigO, e/o CigS), ovvero in caso di distacco di personale.

La deduzione del costo totale dei dipendenti a tempo indeterminato avviene come deduzione (residuale) della differenza fra lo stesso e le deduzioni già spettanti ai sensi dei commi 1, lett.a), 1 bis, 4 bis 1 e 4 quater dell'art.11, che continuano pertanto a dover essere calcolate. Si illustra quindi la tavola delle deduzioni Irap per l'esercizio in corso al 31.12.2015 (in azzurro la nuova deduzione ed in rosso quelle coinvolte nel suo calcolo).

Art.11, comma 1, lett. a) D.Lgs 446/97

Art.11,
comma 1
bis D.Lgs
446/97

Art.11
comma 4
bis
D.Lgs
446/97

Art.11
comma
4 bis 1
D.Lgs
446/97

Art.11
comma 4
quater
D.Lgs
446/97

Art.11
comma 4
octies
D.Lgs
446/97

Art.17
comma 1
D.L.
185/2008

n.1
Contributi
assicurazioni
obbligatorie
infortuni sul
lavoro

n.5
Costi
apprendisti e
contratti di
inserimento

n.5
Costi
lavoratori
disabili

n.5
Costi
addetti
ricerca e
sviluppo

n.2,3,4
Deduzioni
e del
"cuneo
fiscale"

Indennità
trasferta
dipendenti
autotraspor
tatori

Deduzione
forfetaria
soggetti di
minori
dimensioni

Deduzione
e
forfetaria
fino a 5
dipenden
ti

bonus
incremento
occupazi
onale

Deduzione
del costo
eccedente
dei
dipendenti
a tempo
indetermin
ato

Deduzione
ricercatori
e docenti
rientranti
dall'estero



Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

ESEMPIO DI APPLICAZIONE

Si consideri il caso della Zeta s.r.l. con esercizio "solare", operante nella regione Lombardia, avente 20 dipendenti a tempo indeterminato, non parziale, dei quali 15 di sesso maschile, con età superiore ai 35 anni e 5 di sesso femminile, inoltre priva di altri rapporti di lavoro dipendente o assimilato. Si assuma, inoltre, un costo complessivo del personale di euro 1.000.000, di cui euro 300.000 per contributi assicurativi, previdenziali ed assistenziali e si consideri il differente effetto sul cuneo fiscale tra gli anni 2014 e 2015 a parità di tutti i valori di bilancio

	Esercizio 2014	Esercizio 2015
Totale componenti positivi	3.250.000	3.250.000
Costi deducibili ai fini Irap	1.650.000	1.650.000
Valore della produzione lorda	1.600.000	1.600.000
Deduzioni art.11, comma 1, lett. a)	480.000	480.000
Deduzione art.11, comma 4 octies	-	520.000
Valore della produzione netta	1.120.000	600.000
Irap lorda	43.680	23.400

Deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato

La maggiore deduzione del costo del lavoro ai fini Irap impatta sulla misura della deducibilità di quest'ultima dall'IRES/IRPEF, in quanto viene modificato l'art.2, comma 1, del D.L. 201/2011

Se aumenta la quota deducibile dall'Irap del costo del lavoro, lo stesso avrà una minore incidenza percentuale sulla base imponibile netta ai fini IRAP

conseguentemente diminuisce l'Irap deducibile dall'IRES/IRPEF, per la sola parte calcolata in relazione al costo del lavoro

Deducibilità dei costi per gli agricoltori a tempo determinato

Ambito soggettivo

- Produttori agricoli titolari di reddito agrario esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000,00 euro, i quali si avvalgono del regime speciale di esonero degli adempimenti IVA
- Società agricole art.2 D.Lgs. 99/2004

Personale agevolato

- Dipendenti a tempo determinato con contratto di durata almeno triennale che abbia lavorato almeno 150 giornate nel periodo d'imposta

Misura della deduzione

- Intero costo del personale agevolato attraverso una deduzione che opera in maniera "residuale", ovvero applicata dopo le deduzioni già riconosciute a fronte dell'impiego dei dipendenti agevolati

Credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti

Ambito soggettivo

- Soggetti passivi irap di cui di cui agli art. da 5 a 9 del D.Lgs 446/97
- Che non abbiano impiegato lavoratori dipendenti nel periodo d'imposta (sia a tempo determinato che indeterminato)

Misura del credito d'imposta

- 10% dell'Irap esposta nella relativa dichiarazione, al lordo delle eventuali detrazioni istituite con leggi provinciali o regionali e del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle eccedenze ACE non utilizzate per incapacienza del reddito

Modalità di fruizione

- Utilizzo del credito d'imposta esclusivamente in compensazione "orizzontale" (esposto in F24)
- A partire dall'anno di presentazione della relativa dichiarazione (2016 per i soggetti "solari")

Abrogazione della riduzione delle aliquote Irap

Ambito oggettivo

- Vengono abrogati i commi 1 e 4 dell'art. 2 DL 66/2014
- La riduzione del 10% di tutte le aliquote Irap prevista per il 2014 e gli anni successivi viene di fatto annullata

Effetti operativi

- Si applicano ancora le aliquote d'imposta in vigore al 31.12.2013
- Vengono fatti salvi i versamenti dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013, calcolato col metodo previsionale utilizzando le previste aliquote transitorie