

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N.60- del 15.12.2015

OGGETTO: IRAP – MODIFICHE OPERATE DALLA LEGGE 190/2014 (LEGGE STABILITA' 2015)

L'art. 1, co. 20-25, della Legge 190/2014 (Legge Stabilità 2015) ha introdotto importanti novità nella disciplina IRAP, sia a favore di soggetti IRAP che hanno dipendenti, sia a favore di soggetti privi di dipendenti.

Si illustrano di seguito tali modifiche, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria con le **circolari n. 6/E del 19/02/2015** e **n. 22/E del 09/06/2015**, già sintetizzati nella nostra Newsletter Contabile-Fiscale n. 10/2015.

1. Agevolazioni fiscali 2015 per i soggetti che hanno dipendenti:

deduzione del costo del lavoro ai fini IRAP:

L'art. 1, co. 20, L. 190/2014 (successivamente modificato dall'art. 2, co. 1, lett. b), D.L. 24/01/2015, n. 4, conv. dalla L. 34/2015), ha inserito il nuovo comma 4-octies, all'art. 11, D.Lgs. 446/1997, prevedendo, per i soggetti che si avvalgono di dipendenti, la deduzione dalla base imponibile IRAP delle spese per il personale dipendente impiegato a tempo indeterminato, eccedenti l'ammontare di alcune deduzioni già spettanti ai sensi dell'articolo 11 del decreto IRAP.

L'attuale versione del comma 4-octies dell'art. 11 stabilisce 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».

1.1 Caratteristiche dell'agevolazione

A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, è **deducibile dalla base imponibile IRAP la differenza tra:**

- il *costo complessivo sostenuto per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato*

e

- le *deduzioni legate all'impiego del personale, di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), comma 1-bis, comma 4-bis.1 e comma 4-quater, ossia:*
 - deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (*comma 1, lett. a), n. 1*);
 - deduzioni forfetaria di «base» e «maggiorate» (ordinarie ed elevate) (*comma 1, lett. a), nn. 2 e 3*);
 - deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (*comma 1, lett. a), n. 4*);
 - deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e delle spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo (*comma 1, lett. a), n. 5*);
 - deduzione forfetaria delle indennità di trasferta per le imprese di autotrasporto (*comma 1-bis*);

- deduzione di un importo di 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente (*comma 4-bis.1*);
- deduzione per incremento occupazionale (*co. 4-quater*).

In sostanza, come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 22/E del 9 giugno 2015, la norma introduce **"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"**.

Dunque, viene confermato il principio generale secondo cui le tutte le deduzioni - quelle preesistenti previste dall'art. 11 e la nuova deduzione prevista dal comma 4-octies dell'art. 11 - si cumulano tra loro e non possono comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

1.2 Decorrenza

La nuova disposizione entra in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, quindi dal 2015 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

1.3 Ambito soggettivo

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo della norma, il nuovo comma 4-octies prevede la sua applicazione solamente per i contribuenti che determinano il valore della produzione netta ai fini IRAP ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. 446/1997, ossia adottando il metodo "analitico", che individua la base imponibile IRAP come differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione.

Pertanto, sono interessati dalla novella agevolazione le società di capitali, le **società cooperative** e gli enti commerciali (art. 5), le imprese individuali e le società di persone (art. 5-bis), le banche e gli altri enti e società finanziari (art. 6), le imprese di assicurazione (art. 7), gli esercenti arti e professioni (art. 8) ed i produttori agricoli titolari di reddito agrario e assimilati (art. 9).

Sono invece esclusi i contribuenti che determinano il valore della produzione netta in base al metodo "retributivo", cioè gli enti non commerciali (art. 10), comprese le cooperative edilizie a proprietà indivisa e, sino al frazionamento del mutuo, le cooperative edilizie a proprietà divisa (art. 17), nonché le Amministrazioni pubbliche (art. 10-bis).

Nella Circolare dell'Agenzia n. 22/2015, è stato chiarito che possono fruire della nuova deduzione anche le imprese che operano in "concessione" e a "tariffa", ossia le *public utilities*, ancorché escluse dalle deduzioni rientranti nel cd. cuneo fiscale.

Questa apertura a soggetti specifici è stata motivata con un'argomentazione di carattere generale, avendo l'Agenzia affermato che *"la circostanza che alcuni soggetti non beneficino di tutte le deduzioni richiamate dalla norma non li esclude dall'applicazione del beneficio"*.

1.4 Ambito oggettivo

Tipologia contrattuale

La nuova deduzione spetta unicamente in riferimento alle spese relative al personale dipendente con contratto a tempo indeterminato.

In merito, con la Circolare n. 22/2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni importanti chiarimenti:

- **Contratti a tempo determinato (cd. a "termine"):**

relativamente a tali contratti, viene **negata la possibilità di fruire della nuova deduzione del costo del lavoro**, sia che si tratti di rapporti di lavoro a tempo determinato in funzione del tipo di attività svolta (lavori stagionali), sia che si tratti di rapporti di lavoro a tempo determinato imposti dalla

normativa di settore (es. contratti tra società sportive e atleti professionisti), stante la *ratio* della norma, finalizzata ad incentivare gli impieghi a tempo indeterminato.

Tuttavia, in relazione ai contratti di lavoro dipendente a tempo determinato, i contribuenti, sebbene non siano legittimati a usufruire della nuova deduzione, potranno però continuare a beneficiare delle deduzioni preesistenti, spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997.

Ciò vale, pertanto, per tutti i contratti che prevedono l'apposizione di un termine, regolati oggi dal D.Lgs. 81/2015 (c.d. "Jobs Act"), per altre tipologie contrattuali regolate da specifiche disposizioni (come i contratti di lavoro temporaneo di cui alla legge 196/1997) e per quelli temporanei di somministrazione di lavoro.

Per quanto riguarda il contratto di apprendistato - regolato anch'esso dal recente D.Lgs. 81/2015 - ovvero i contratti di formazione lavoro o di inserimento - disciplinati da normative già abrogate - la nuova disposizione non è operante, in quanto la deducibilità delle relative spese è comunque riconosciuta dall'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. 446/1997.

➤ **Contratto di somministrazione:**

il contratto di somministrazione di lavoro, che ha sostituito il rapporto di lavoro "interinale", è regolato dagli artt. 20-28 del D.Lgs. 10/09/2003, n. 276.

Nella somministrazione di lavoro, l'attività lavorativa viene svolta da un dipendente dell'impresa "somministratrice" nell'interesse di un altro soggetto, che è l'impresa "utilizzatrice", che ne utilizza la prestazione per le proprie esigenze produttive.

Il lavoratore, dunque, pur essendo assunto e retribuito dall'impresa somministratrice, svolge la propria attività sotto la direzione ed il controllo dell'impresa "utilizzatrice".

I rapporti sussistenti tra i tre soggetti che intervengono nella somministrazione sono pertanto due: il contratto di somministrazione di lavoro, che intercorre tra somministratore e utilizzatore ed il contratto di lavoro, che intercorre tra somministratore e lavoratore.

Il contratto di somministrazione può essere a tempo determinato o a tempo indeterminato (cd. *staff leasing*).

Anche il contratto di lavoro sottostante può essere a tempo determinato o indeterminato.

Ciò premesso, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, a prescindere dalla circostanza che il contratto di somministrazione con l'impresa utilizzatrice sia a tempo determinato o indeterminato, **la nuova deduzione spetta a condizione che il contratto di lavoro sottostante, tra impresa somministratrice e lavoratore, sia a tempo indeterminato.**

In relazione al trattamento ai fini IRAP delle componenti negative e positive connesse alla somministrazione di lavoro, l'Agenzia ha sottolineato che **"il beneficio è riconosciuto in capo all'utilizzatore per il periodo di effettivo impegno del personale somministrato"**.

Tale affermazione appare piuttosto laconica ed ingenera dubbi sul corretto inquadramento fiscale da attribuire, in capo al somministratore e all'utilizzatore, alle poste collegate al predetto contratto, non desumendosi con chiarezza se l'Agenzia abbia modificato o meno la propria posizione, alla luce del rinnovato assetto normativo dell'IRAP.

Secondo l'orientamento fino ad ora adottato dall'Amministrazione Finanziaria:

- in capo al soggetto somministratore non è consentita la deducibilità del costo del personale "in affitto" (voce B9 di conto economico) e, per il principio di correlazione, risulta escluso da tassazione il relativo provento (voce A5) inerente al mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi; concorre, invece, alla formazione della base imponibile l'eventuale eccedenza rispetto agli oneri retributivi e contributivi, configurante il ricavo del servizio reso dall'impresa somministratrice;
- specularmente, in capo all'impresa utilizzatrice non è ammessa la deducibilità della parte del corrispettivo - pagato per acquisire il personale "in affitto" (voce B7 di conto economico) - consistente nel rimborso degli oneri retributivi e contributivi, essendo invece consentita la

deducibilità della sola parte del corrispettivo rappresentata dal costo del servizio acquistato dall'impresa utilizzatrice.

Ciò sul presupposto che "il costo del lavoro deve «incidere», in termini di indeducibilità – ovvero, di tassazione, nel caso di base imponibile determinata con il metodo retributivo – sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione" (**Risoluzione n. 2/DPF del 12/02/2008 e Circ. Min. Fin. n. 263/E del 12/11/1998**).

Inoltre, in assenza di precisazioni specifiche, in virtù del chiarimento generale fornito dai citati pronunciamenti ministeriali – secondo cui "i criteri previsti per il distacco di personale devono ritenersi applicabili, stante l'analogia della fattispecie, anche per il cosiddetto "lavoro interinale" " - si ritiene che spettino al soggetto utilizzatore la somministrazione di lavoro, le deduzioni rientranti nel «cuneo fiscale», in quanto connesse all'impiego dei lavoratori. A tal fine, si ricorda, infatti, che la **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 235/E del 10/06/2008** ha chiarito che "sul piano fiscale, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sul cuneo fiscale, è all'impresa distaccante che occorre fare riferimento al fine di stabilire se sussistano i presupposti legali richiesti dalla legge. E', tuttavia, corretto ritenere che, nella misura in cui il personale sia, di fatto, dislocato presso il distaccatario e quest'ultimo sia tenuto a rimborsare il costo relativo al personale utilizzato, competono al distaccatario anche le deduzioni relative al cuneo fiscale, secondo il principio per cui le deduzioni "seguono il lavoratore", sempreché anche il distaccatario rientri nell'ambito dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e) del decreto IRAP".

Dunque, sulla scorta di tale affermata analogia tra il distacco e la somministrazione di lavoro, si è sempre sostenuto che le deduzioni inerenti al cuneo fiscale sia usufruibili dall'impresa utilizzatrice del lavoro "in affitto".

Ora, pur nell'incertezza delle attuali indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, dalla circolare n. 22/2015 sembrerebbe di arguire che continua a sussistere, per i soggetti coinvolti nel contratto di somministrazione, la medesima impostazione fino ad oggi individuata ai fini IRAP dall'Amministrazione Finanziaria, sopra descritta, andando ora ad aggiungersi, **in capo all'impresa utilizzatrice, il riconoscimento della nuova deduzione prevista dalla legge 190/2014**. In sostanza, la nuova deduzione dovrebbe rappresentare un completamento delle preesistenti deduzioni riconosciute all'utilizzatore (i.e., la deduzione per il cuneo fiscale), fino a concorrenza del costo complessivo del lavoratore addebitato dal somministratore all'utilizzatore.

E' importante comunque sottolineare che il diritto di beneficiare della predetta deduzione del differenziale tra spese del lavoro e deduzioni ex art. 11, vale esclusivamente per la somministrazione di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

➤ **Distacco del personale:**

Il distacco di personale è disciplinato dall'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003, il quale stabilisce che il distacco è ammesso quando un datore di lavoro (impresa distaccante), per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto (impresa distaccataria), per l'espletamento di una determinata prestazione lavorativa.

In caso di distacco, il rapporto giuridico permane in capo all'impresa distaccante, che rimane responsabile del trattamento economico e normativo spettante al lavoratore.

Il distacco, infatti, deve essere inteso come una diversa modalità di impiego del personale da parte dell'impresa distaccante che, anziché utilizzarlo in proprio, decide di trasferirne l'impiego presso terzi.

Con riguardo all'inquadramento fiscale attribuito ai fini IRAP alle componenti inerenti al distacco del personale, pare che l'Agenzia delle Entrate abbia modificato la propria posizione.

Invero, nei precedenti pronunciamenti in merito, l'Amministrazione Finanziaria ha sempre sostenuto che:

- in capo al soggetto distaccante non è consentita la deducibilità del costo del personale "distaccato" (voce B7 o B9 di conto economico) e, per il principio di correlazione, risulta escluso da tassazione l'intero provento conseguito dal distacco (voce A5), formato dal rimborso degli oneri retributivi e contributivi e dall'eventuale eccedenza rispetto agli oneri retributivi e contributivi (margine richiesto dal soggetto distaccante, che, a differenza della somministrazione di lavoro, non è soggetta a tassazione) con conseguente integrale neutralizzazione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP;
- corrispondentemente, in capo al soggetto distaccatario non è ammessa la deducibilità del corrispettivo pagato per acquisire il personale "distaccato" (voce B7 di conto economico), consistente sia nel rimborso degli oneri retributivi e contributivi, sia nell'eventuale margine riconosciuto al soggetto distaccante.

Ciò, sul presupposto che il costo del lavoro deve «incidere», in termini di indeducibilità, sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione (Risoluzione n. 2/DPF del 12/02/2008 e Circ. Min. Fin. n. 263/E del 12/11/1998).

Nel caso del distacco, è indubbio che le deduzioni rientranti nel «cuneo fiscale» spettino al soggetto distaccatario, in quanto connesse all'impiego dei lavoratori, dal momento che ciò è stato esplicitamente affermato nella menzionata Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 235/E del 10/06/2008.

Nella circolare n. 22/2015, l'Agenzia delle Entrate afferma che *"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"*.

Da tale enunciazione, sembra trarsi un mutamento di indirizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, circa il trattamento ai fini IRAP dei componenti connessi al distacco di personale dipendente a tempo indeterminato, ed in particolare:

- diversamente dal passato, in capo al distaccante viene riconosciuta la deducibilità del costo del lavoro (voce B9 del conto economico), e per correlazione, viene assoggettato a tassazione il provento derivante dal conseguito dal distacco (voce A5), formato sia dal rimborso degli oneri retributivi e contributivi e sia dall'eventuale margine richiesto dal distaccante al distaccatario;
- in capo al distaccatario, diventa operante la nuova deduzione introdotta dalla Legge 190/2014, a completamento delle deduzioni preesistenti già spettanti al soggetto distaccatario (v. cuneo fiscale), fino a concorrenza del costo del distacco da questi sostenuto (voce B7 di conto economico).

Ovviamente, la nuova linea interpretativa trova applicazione in riferimento al distacco di dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, mentre per il distacco di dipendenti con contratto di lavoro a tempo determinato dovrebbe continuare a valere il trattamento fiscale fino ad ora adottato, indicato dall'Amministrazione Finanziaria nei precedenti pronunciamenti e prima illustrato.

Si resta tuttavia in attesa di successivi, auspicati, chiarimenti ufficiali in merito

Concetto di "costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato"

Come specificato dall'Agenzia, la nuova norma introduce 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 preesistenti, spettanti a norma dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997.

Data la mancanza di ulteriori precisazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, si ritiene che tale espressione si riferisca a tutto il costo del lavoro inerente ai dipendenti, iscritto o iscrivibile nella voce B9 del conto economico, ma anche in altre voci, purché riferite ai lavoratori dipendenti (ad es. le indennità chilometriche, da iscriversi nella voce B7).

Al riguardo, autorevole dottrina ha evidenziato i costi deducibili vanno individuati in quelli che trovano fondamento sul rapporto di lavoro, ma *"non deve trattarsi necessariamente di costi sostenuti in costanza*

di rapporto. In particolare, deve ammettersi la deducibilità delle erogazioni previste dal contratto di lavoro ancorché spettanti al personale dipendente dopo la cessazione del rapporto – come ad esempio quelle che consistono nella possibilità di acquisire gratuitamente beni o servizi la cui produzione o commercio forma l'oggetto dell'attività dell'impresa – trattandosi comunque di componenti retributive anche se differite" (cfr. Circolare Assonime n. 7 del 2 aprile 2015).

TFR

Per quanto concerne la deducibilità dei costi relativi al Trattamento di Fine Rapporto, l'Agenzia ha precisato che "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".

Nell'ambito di tale affermazione, sono stati espressi vari concetti di rilievo:

- gli accantonamenti al TFR non rappresentano mere valutazioni (a differenza degli accantonamenti ad altri fondi per rischi ed oneri), bensì consistono in un **debito certo**;
- conseguentemente, tali stanziamenti sono **deducibili ai fini IRAP** (in quanto classificati tra le spese del personale dipendente a tempo indeterminato, alla voce B9c) del conto economico **nello stesso esercizio in cui sono stanziati**, e non negli esercizi successivi, in cui la spesa sarà effettivamente sostenuta mediante l'erogazione del TFR al titolare del diritto;
- la nuova deducibilità dei predetti stanziamenti si applica in relazione sia alle **quote di TRF maturate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014** (cioè dal 2015, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), sia alla **rivalutazione del fondo TFR progresso stanziata annualmente a decorrere dal medesimo esercizio**.

E' importante ribadire che ciò vale esclusivamente per il TFR pertinente ai rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato;

- proprio per la loro natura di debiti certi, gli stanziamenti di TFR effettuati in periodi d'imposta anteriore a quello in corso al 31/12/2015 restano indeducibili ai fini IRAP, anche se l'erogazione agli aventi diritto avrà luogo in esercizi in cui la nuova disciplina risulta già operante.

Accantonamenti

Per quanto attiene agli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri connessi al personale dipendente, in via preliminare si osserva che essi possono essere di varia natura: può, ad esempio trattarsi di fondi stanziati a fronte di controversie con i dipendenti, oppure di fondi relativi ad erogazioni spettanti al personale dipendente dopo la cessazione del rapporto di lavoro (cfr. Circolare Assonime n. 7 del 2 aprile 2015).

Ai fini della disciplina IRAP, nella circolare 22/2015 dell'Agenzia delle Entrate, è stato chiarito che:

- tali accantonamenti non rientrano nel calcolo del costo del lavoro ammesso in deduzione ai fini IRAP in ogni esercizio, trattandosi di **poste di natura estimativa indeducibili dall'IRAP** (iscritte prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico diverse dalla voce B12 e dalla B13, qualora relative all'attività caratteristica e accessoria - dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi in base al Principio contabile OIC 12 ed alla Circolare Agenzia Entrate n. 12/E del 19/02/2008 - ed imputati nelle voci B12 e B13 solo in via residuale);
- tanto gli accantonamenti effettuati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, quanto gli accantonamenti stanziati in esercizi precedenti, **assumeranno rilevanza ai fini IRAP** – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 - **al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio, in quanto afferenti a costi del lavoro ormai considerati deducibili dalla base imponibile IRAP**.

Questo indirizzo appare, peraltro, in linea con quanto già allora affermato dalla citata Circolare dell'Agenzia Entrate n. 12/2008, in cui è stato puntualizzato che i costi corrispondenti ai predetti

accantonamenti ai fondi rischi ed oneri risultano *"deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP"*.

La deduzione nell'esercizio in cui le spese previste saranno sostenute, avverrà attraverso una variazione in diminuzione extracontabile dell'imponibile IRAP;

E' importante ribadire che la predetta deduzione vale esclusivamente per gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri relativi ai rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato;

- la differenza di regime fiscale IRAP tra gli accantonamenti ante e quelli post Legge 190/2014, sta nel fatto che:
 - gli accantonamenti operati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, stante il nuovo quadro normativo di riferimento - in cui è appunto prevista la deducibilità ai fini IRAP dell'accantonamento al fondo per il personale dipendente a tempo indeterminato, nel momento in cui si realizza l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio - i suddetti accantonamenti **non concorrono alla determinazione della quota di IRAP relativa al lavoro dipendente, deducibile dall'IRES o dall'IRPEF** (deducibilità introdotta, come noto, dall'art. 2 D.L. 201/2011);
 - per contro, in relazione agli accantonamenti operati in esercizi precedenti, tenuto conto che i suddetti accantonamenti potrebbero aver concorso alla determinazione della quota di IRAP deducibile dalle imposte sui redditi, ex D.L. 201/2011, la successiva deduzione dalla base imponibile IRAP (nell'esercizio di sostenimento della spesa) determinerà la necessità di procedere a rideterminare l'eventuale imposta dedotta ai fini IRES/IRPEF negli esercizi precedenti, relativamente agli stessi accantonamenti, rilevando un componente positivo di reddito, e precisamente una **sopravvenienza attiva** ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.

Inoltre, considerando che il fondo potrebbe essere formato da accantonamenti stanziati in esercizi differenti, l'Agenzia chiarisce che *"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, di conseguenza, le deduzioni già operate e le istanze di rimborso già presentate, inerenti alla deducibilità dell'IRAP da IRES/IRPEF.

2. Agevolazioni fiscali 2015 per i soggetti che non hanno dipendenti: credito d'imposta IN MISURA PARI AL 10% dell'IRAP LORDA

L'art. 1, co. 21, della Legge 190/2014, ha previsto che i soggetti che non impiegano dipendenti, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, possono beneficiare di un credito d'imposta in misura pari al 10% dell'IRAP lorda, determinata ai sensi del D.Lgs. 446/1997, da utilizzare esclusivamente in compensazione orizzontale, con altre imposte, tributi e contributi, mediante il modello F24.

2.1 Ambito soggettivo

Analogamente all'agevolazione consistente nella deducibilità del differenziale del costo del lavoro dipendente a tempo indeterminato, prima illustrata, anche il credito d'imposta del 10% spetta unicamente ai contribuenti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. 446/1997, ossia, in base al metodo "analitico", come differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione.

2.2 caratteristiche dell'agevolazione

Assenza di personale

Nella Circolare n. 22/2015, l'Agenzia delle Entrate ha posto in evidenza che, poiché dal tenore letterale della norma il diritto alla fruizione del credito d'imposta è subordinato alla circostanza che i contribuenti non dispongano di lavoratori dipendenti, tale **credito può 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]”.

Ciò significa che le alle imprese che impiegano personale dipendente, ancorché solo a tempo determinato, è precluso l’accesso al predetto credito d’imposta.

A tal proposito, viene inoltre precisato che, per effetto della condizione posta dalla norma, non deve essere operato alcun ragguglio nel caso in cui il contribuente abbia avuto nel corso dell’anno - anche per un periodo di tempo limitato - lavoratori alle proprie dipendenze, dal momento che il credito d’imposta non può essere riconosciuto nemmeno pro-quota.

Deduzione forfetaria dalle imposte sui redditi

Nella Circolare n. 22/2015 è stato altresì chiarito che il credito d’imposta in oggetto non influisce sulla determinazione dell’importo del 10% dell’IRAP ammessa in deduzione dall’IRES o dall’IRPEF, forfettariamente riferito a interessi passivi e oneri assimilati indeducibili, a norma dell’art. 6, co. 1, D.L. 185/2008, e calcolato sull’ammontare dell’imposta versata nel periodo d’imposta a titolo di saldo del periodo d’imposta precedente e di acconto di quello successivo.

La ragione sta nel fatto che non sussiste *“una diretta correlazione tra il credito maturato e l’IRAP dovuta in relazione a ciascun periodo d’imposta”*, poiché il credito d’imposta è calcolato sull’IRAP di competenza e deve essere utilizzato esclusivamente in compensazione *“orizzontale”*, ossia con altre imposte, tributi o contributi. Ciò anche nel caso in cui il contribuente decidesse di utilizzare il credito d’imposta per compensare l’IRAP di periodo, trattandosi comunque di imposta dovuta e versata previa compensazione con il credito spettante

Dunque, **la “deduzione forfetaria” del 10% prevista ai fini IRES/IRPEF va calcolata sull’IRAP al lordo del credito d’imposta.**

Trattamento contabile e fiscale del credito d’imposta

In merito alla contabilizzazione ed al relativo trattamento fiscale del provento rilevato a conto economico in contropartita del credito d’imposta del 10%, nella circolare n. 6/E del 19/02/2015, l’Agenzia delle Entrate ha dichiarato che *“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 costituisca una sopravvenienza attiva, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d’impresa ai sensi dell’articolo 88 del TUIR. Diversamente, il credito d’imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR”*.

2.3 Decorrenza

La disposizione entra in vigore a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, quindi dal 2015 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare.

Per quanto attiene al momento a partire dal quale può essere compensato il credito d’imposta in esame, lo stesso art. 1, co. 21 della Legge 190/2014, stabilisce che esso può essere utilizzato, esclusivamente in compensazione “orizzontale”, a decorrere dall’anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare, il credito d’imposta maturato nel 2015 sarà usufruibile in compensazione solo a partire dal 1° gennaio 2016 (anno di presentazione della dichiarazione IRAP relativa al 2015).