

REDDITO IMPRESA E IRAP

Novità Irap alla luce della Circolare 22/E/2015

di Fabio Pauselli

La Legge di Stabilità 2015 ha introdotto significative **novità in materia di Irap** a decorrere dal **periodo d'imposta 2015**. Le principali possono essere elencate come segue:

1. *in primis*, la più rilevante, quella che introduce la **piena deducibilità** ai fini Irap delle **spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato** da parte dei soggetti che determinano la base imponibile ex artt. da 5 a 9 del decreto Irap;
2. per coloro, invece, che **non impiegano lavoratori dipendenti** viene riconosciuto un **credito d'imposta pari al 10%** dell'Irap lorda dovuta, da utilizzarsi **esclusivamente in compensazione** a decorrere dall'anno di presentazione della relativa dichiarazione;
3. l'abrogazione dell'art. 2, commi 1 e 4, del D.L. n. 66/2014 dove veniva prevista la riduzione delle aliquote Irap a decorrere dal periodo d'imposta 2014. Gli effetti dell'abrogazione decorrono dall'entrata in vigore della norma, pertanto questa è divenuta inefficace *ab origine*;
4. la modifica dell'articolo 2, commi 1, del n. 20/2011, 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.

In questo contesto l'Agenzia delle Entrate, il 9 giugno 2015, ha prodotto la **Circolare n. 22/E/2015** con la quale ha cercato di rispondere ad alcuni quesiti interpretativi in merito alle novità poc'anzi formulate e facendo alcune precisazioni alquanto interessanti.

Innanzitutto è stato specificato che la deduzione di cui al **punto 1**), in caso di **contratti di somministrazione di lavoro**, è pienamente fruibile da parte dell'azienda che **utilizza il personale somministrato** dall'Agenzia del lavoro, per il periodo di effettivo impiego dello stesso e **a condizione che il contratto sottostante sia a tempo indeterminato**.

È stato precisato, inoltre, che le **quote TFR maturate a partire dal 2015** (per chi ha l'esercizio coincidente con l'anno solare) rientrano a pieno titolo nella determinazione delle **spese per il personale dipendente deducibili**, trattandosi di debiti certi a carico del datore di lavoro.

In merito al **punto 2**) è stato confermato che l'importo dell'Irap ammessa in deduzione in presenza di oneri finanziari indeducibili va quantificato, dal 2015, **al lordo del credito di imposta del 10%** introdotto dalla Legge di Stabilità.

Le precisazioni più interessanti sono, indubbiamente, quelle che riguardano la deduzione delle spese del personale dipendente **accantonata relativamente ad anni pregressi** e l'influenza delle stesse sulle nuove deduzioni di cui al **punto 4**). La fattispecie analizzata dall'Agenzia è **quella dell'utilizzo di fondi stanziati in anni precedenti** all'entrata in vigore della norma in esame e la valenza degli stessi nel computo degli oneri deducibili ai fini Irap.

L'Amministrazione finanziaria è dell'avviso che i fondi relativi ad oneri per il personale dipendente **stanziati in bilancio in esercizi antecedenti** l'entrata in vigore della norma, che sulla base della disciplina Irap previgente non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, **assumono rilievo**, a partire dal periodo d'imposta 2015, **nel caso in cui si realizzzi l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio**. Tali oneri, pertanto, **rientrano 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. Inoltre, tenuto conto che tali 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**. Ciò in quanto l'attuale deducibilità integrale delle spese per il personale impiegato a tempo indeterminato **riduce l'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione** e, conseguentemente, la quota di Irap ammessa in deduzione dalle imposte sui redditi.

Pertanto l'imposta dedotta dovrà essere recuperata mediante la rilevazione di un **componente positivo di reddito** ex art. 88 del Tuir nell'esercizio di sostenimento della spesa riferita 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**.