

CIRCOLARE N. 7 DEL 2 APRILE 2015

IMPOSIZIONE INDIRETTA

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Deduzione del costo del lavoro e aumento delle aliquote

ABSTRACT

Con la presente circolare illustriamo le disposizioni contenute nella legge di stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) che hanno modificato la disciplina IRAP. La modifica più importante è quella che consente di dedurre integralmente dalla base imponibile i costi per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato, a partire dal 2015. A fronte di questa misura, favorevole al contribuente, vi è però l'aumento delle aliquote dell'IRAP che viene a compensare il beneficio; aumento che è stato attuato revocando le riduzioni di aliquota stabilite lo scorso anno, che avrebbero permesso una diminuzione del carico fiscale già a partire dal 2014. Nel documento esaminiamo in modo approfondito le numerose questioni poste dalla nuova disciplina. In particolare, precisiamo quali sono i soggetti che possono beneficiare della nuova deduzione, affrontando le questioni, poste dalla stampa specializzata, sulla fruibilità del beneficio da parte di alcune tipologie di contribuenti, come le imprese che operano "a concessione o a tariffa" (le cosiddette *utilities*). Inoltre, approfondiamo alcuni temi che riguardano particolari componenti del costo del lavoro che non fanno parte delle retribuzioni correnti, ma che potrebbero comunque essere dedotti, come ad esempio il trattamento di fine rapporto o le spese sostenute a fronte di accantonamenti stanziati in esercizi precedenti.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Art. 1, commi 20-25, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (c.d. legge di stabilità per il 2015)

INDICE

Considerazioni generali	p. 4
1. La deduzione dei costi per il personale dipendente: ambito soggettivo	p. 9
2. L'ambito oggettivo della deduzione	p.15
3. L'esercizio nel quale può essere operata la deduzione: la questione degli accantonamenti	p.20
4. L'incremento delle aliquote	p.26
5. Le disposizioni transitorie	p.28

Considerazioni generali

Fra le varie disposizioni della legge di stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190), particolare attenzione meritano quelle recate dall'art. 1, commi 20-25, che introducono una rilevante novità in tema di determinazione della base imponibile dell'IRAP per le imprese e i professionisti, consistente nell'integrale deduzione da tale base dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato, accompagnata dalla previsione, per i soggetti in parola che non impiegano dipendenti, di un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dell'imposta lorda.

Queste importanti innovazioni, come vedremo meglio di seguito, si rendono operative a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dal 2015, e sono abbinate ad una misura in parte compensativa del beneficio: la revoca delle riduzioni delle aliquote IRAP di circa il 10 per cento disposta dall'art. 6 del decreto-legge n. 66 del 2014 (convertito con la legge n. 89 del 2014). La singolarità dell'intervento sta nel fatto che questa ulteriore misura, a differenza di quelle sul costo del lavoro, non partirà dal 2015, ma si rende immediatamente operante già nel periodo d'imposta 2014, e cioè dal medesimo periodo in cui la riduzione del 10 per cento avrebbe dovuto iniziare ad operare, secondo la previsione del citato art. 6 del decreto-legge n. 66, sicché, in sostanza, questa riduzione è stata eliminata dall'ordinamento, con conseguente ritorno all'aliquota ordinaria previgente, prima ancora che essa avesse potuto trovare concreta applicazione.

Il tema della rilevanza dei costi per il personale dipendente per il calcolo del valore della produzione imponibile costituisce da sempre, come noto, un punto centrale di discussione e di critica del sistema impositivo realizzato attraverso l'IRAP. Tale tributo – secondo quanto precisato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 – *“ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. ... il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori”*. In questa prospettiva, la non deducibilità delle remunerazioni a favore dei dipendenti dell'impresa non costituirebbe un'anomalia, ma è piuttosto da ricondurre al particolare presupposto impositivo stabilito per tale tributo. Tuttavia, sul piano pratico, come da più parti

rilevato, l'onere relativo alla mancata deduzione dall'IRAP dei costi per il personale veniva a incrementare il c.d. cuneo fiscale relativo al lavoro, incidendo negativamente sull'occupazione.

Proprio per contenere tali effetti, la legge finanziaria 2007¹ aveva introdotto alcune riduzioni della base imponibile dell'IRAP – denominate sinteticamente come “riduzione del cuneo fiscale” – che consistevano nella deducibilità di una somma fissa pari a 5.000 euro su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta² e di una somma pari a 10.000 euro – alternativa alla prima – per i lavoratori impiegati in regioni a più basso sviluppo economico (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia)³.

I suddetti importi fissi erano stati prima ridotti, rispettivamente a 4.600 e 9.200 euro⁴, e poi, da ultimo⁵, elevati a 7.500 e 13.500 euro, prevedendosi, altresì, un ulteriore incremento a 15.000 e 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile e per quelli di età non superiore a 35 anni⁶. Queste deduzioni, peraltro, sono state sottoposte a limitazioni soggettive in quanto non ne possono fruire le imprese operanti nel settore delle *utilities*⁷ e le Amministrazioni pubbliche: la prima limitazione sarebbe riconducibile – anche se non è agevole individuare una motivazione con certezza – alla circostanza che le imprese in questione operano in concessione e a tariffa, e il sistema tariffario terrebbe conto dell'incidenza dell'IRAP, mentre la seconda deriva dalla circostanza che le Amministrazioni pubbliche determinano la loro base imponibile mediante il cosiddetto metodo retributivo, che identifica il valore della produzione proprio nella somma dei costi del lavoro.

Oltre alle suddette deduzioni fisse, è prevista la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi a lavoratori dipendenti a tempo indeterminato⁸ (anche in questo

¹ Art. 1, comma 266, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

² Art. 11, comma 1, lett. a), n. 2), del decreto legislativo n. 446 del 1997.

³ Art. 11, comma 1, lett. a), n. 3), del decreto legislativo n. 446.

⁴ Art. 1, comma 50, lett. f. della legge n. 244 del 2007.

⁵ Art. 1, comma 484, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013).

⁶ A seguito dell'integrazione recata dall'art.5, comma 13, del decreto-legge n. 91 del 2014, convertito con la legge n. 116 del 2014, le deduzioni fisse e quella relativa ai contributi previdenziali e assistenziali sono riconosciute anche per i lavoratori agricoli dipendenti a tempo determinato impiegati dai produttori agricoli titolari di reddito agrario e delle società agricole di cui all'art. 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, nella misura del 50 per cento degli importi.

⁷ In particolare, si tratta delle “*imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti*”.

⁸ Art. 11, comma 1, lett. a), n. 4, del decreto legislativo n. 446.

caso con esclusione delle imprese c.d. di *utilities*), delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, di quelle per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro e dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo⁹ (in tali ipotesi anche da parte delle c.d. imprese di *utilities*) nonché delle indennità di trasferta corrisposte dalle imprese di autotrasporto. Altre deduzioni fisse sono, inoltre, previste, per i contribuenti con componenti positivi concorrenti alla formazione del valore della produzione non superiori a 400.000 euro¹⁰ – per ogni lavoratore impiegato, anche a tempo determinato, fino a un massimo di cinque – nonché per quelli che incrementano il numero dei lavoratori a tempo indeterminato¹¹.

Com'è evidente da questa rapida rassegna, il tema della deduzione dei costi per il lavoro è stato oggetto di misure frammentarie che hanno reso la disciplina quanto mai complessa e articolata. Il risultato di questa elaborazione normativa era ritenuto, comunque, inadeguato, oltre che per le limitazioni soggettive di cui abbiamo detto, anche perché l'incidenza dell'IRAP sul cuneo fiscale rimaneva comunque elevata determinando, di conseguenza, effetti negativi sul mercato del lavoro.

Un problema ulteriore, collegato alla indeducibilità dei costi in parola dalla base imponibile dell'IRAP, era determinato anche dall'applicazione, a sua volta, del principio generale di indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES. Questo tema ha formato l'oggetto di particolari interventi normativi succedutisi nel corso degli anni – in particolare dal 2008 al 2012 – conseguenti alle indicazioni contenute nella ricordata sentenza con cui la Corte Costituzionale ha sancito la legittimità costituzionale del tributo¹². Dalle motivazioni della sentenza si poteva desumere che, in futuro, la Corte avrebbe potuto giungere alla conclusione che, quantomeno la quota di IRAP che grava sugli interessi passivi e sui redditi di lavoro dipendente, dovesse legittimamente considerarsi deducibile nella determinazione del reddito dell'imprenditore (o professionista) ai fini dell'applicazione delle imposte erariali. Ed infatti, proprio su tale presupposto si erano succedute diverse ordinanze di rimessione alla Corte della

⁹ Tali costi comprendono anche quelli per il personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri o dei consulenti del lavoro, oppure dal responsabile del centro di assistenza fiscale (art. 11, primo comma, lett. a), n. 5, del decreto legislativo n. 446).

¹⁰ Art. 11, comma 4-bis1, del decreto legislativo n. 446.

¹¹ Art. 11, comma 4-quater, del decreto legislativo n. 446.

¹² Cfr. la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001.

questione di costituzionalità delle norme che precludono la deducibilità dell'IRAP relativa alle suddette componenti.

Per scongiurare il rischio dell'accoglimento di tali istanze, il legislatore era intervenuto, nel 2008, prevedendo la deduzione forfettaria, ai fini IRES e IRPEF, del 10 per cento dell'IRAP pagata, nei casi in cui avessero concorso alla formazione della base imponibile di tale tributo (perché non deducibili) anche interessi passivi e oneri assimilati (al netto degli interessi attivi e proventi assimilati) e spese per il personale dipendente e assimilato (cfr. l'art. 6, comma 1, del decreto-legge n. 185 del 29 novembre 2008)¹³. La forfettizzazione della deducibilità dell'IRAP, tuttavia, se per alcuni contribuenti poteva costituire un vantaggio – laddove le componenti lavoro e interessi passivi non superassero la misura del 10 per cento della base imponibile complessiva – per altri (ad esempio le imprese c.d. *labour intensive*) si rivelava insufficiente. Per risolvere la questione, almeno per quanto riguarda la componente dell'IRAP relativa al costo del lavoro, l'art. 2 del decreto-legge n. 201 del 2011 ha disposto la possibilità di dedurre analiticamente l'IRAP riferibile alle spese per il personale dipendente e assimilato, nei limiti, ovviamente, in cui tali spese non rientrino tra quelle già riconosciute in deduzione dalla base imponibile IRAP. In sede di conversione in legge di questo provvedimento (legge n. 214 del 2011) è stata coordinata tale misura con quella che prevede la deduzione forfettaria, disponendosi che i due criteri di deducibilità del tributo vengano a convivere, nel senso che la deduzione analitica opera per la componente costituita dai costi del lavoro, mentre quella forfettaria continua a operare esclusivamente con riguardo all'altra componente considerata, e cioè a quella degli interessi passivi, confermandosi peraltro la percentuale forfettaria del 10 per cento.

Per evitare possibili declaratorie di incostituzionalità riferite alle annualità precedenti quella di decorrenza della nuova deduzione (il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012), il decreto-legge n. 16 del 2012 – integrando il disposto dell'art. 2 del d.l. 201 – ha poi previsto la possibilità di presentare un'istanza di rimborso dell'IRES o dell'IRPEF corrispondente alla mancata deduzione dell'IRAP relativa ai suddetti costi, a condizione che alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 201 fosse ancora pendente il termine di 48 mesi per la richiesta di rimborso dei versamenti diretti¹⁴.

In presenza di tale quadro normativo, la legge di stabilità 2015 ha, dunque, accolto le istanze per la detassazione analitica dei costi del lavoro ai fini dell'IRAP, ma ha anche

¹³ Cfr. la nostra circolare n. 14 del 2009.

¹⁴ Cfr. le nostre circolari, n. 14 del 2012 e numeri 1 e 9 del 2013.

circoscritto l'ambito di operatività della deduzione – come per le deduzioni fisse e per quelle relative ai contributi previdenziali e assistenziali – ai soli lavoratori dipendenti a tempo indeterminato¹⁵.

Tale misura, naturalmente, potrebbe avere rilevanti riflessi anche sulla deduzione dall'IRES e dall'IRPEF della quota di IRAP riferibile al costo del lavoro in quanto – come spiegheremo nel paragrafo 3 anche con riferimento agli aspetti transitori – tale quota sarà limitata, per effetto della deduzione dei costi per il personale a tempo indeterminato, ai soli costi per il personale che sono ancora indeducibili dall'IRAP, in particolare, a quelli sostenuti per il personale a tempo determinato.

Si tratta indubbiamente di un intervento importante non solo per il positivo impatto che viene ad avere sulle imprese – in linea con l'esigenza fortemente sentita di alleggerire gli oneri fiscali che ostacolano l'assunzione di personale dipendente – ma anche perché viene a modificare in modo sostanziale la fisionomia del tributo, così come era stata descritta nella ricordata sentenza della Corte Costituzionale. Infatti, mentre prima delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità il tributo era concepito – lo ribadiamo – come un prelievo a carico dell'organizzatore dei fattori produttivi (l'impresa e il professionista) commisurato ai redditi conseguiti dalle diverse categorie di soggetti che concorrono alla formazione del valore della produzione, adesso il tributo viene quasi ad assumere, in modo più marcato, la diversa fisionomia di un'imposta sui redditi, sia pure con alcune discriminazioni fra le diverse tipologie di reddito: in sostanza, concorrono adesso alla formazione della base imponibile, l'utile dell'imprenditore o professionista, per l'intero suo ammontare, i redditi dei finanziatori e, solo marginalmente, i redditi dei lavoratori poiché partecipano alla determinazione del tributo i soli redditi dei lavoratori a tempo determinato.

¹⁵ Tale disciplina, peraltro, si inserisce nel quadro delle misure, contenute nella legge di stabilità per il 2015, dirette a ridurre in modo incisivo il cuneo fiscale che ostacola l'assunzione di personale dipendente. Ad essa si aggiunge, in particolare, *"l'esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 8.060 euro su base annua"* e per un periodo massimo di 36 mesi, previsto dall'art. 1, comma 118 della legge n. 190 del 2014. Tale esonero spetta ai datori di lavoro per le nuove assunzioni, con esclusione di quelle relative a lavoratori che nei sei mesi precedenti siano risultati occupati a tempo indeterminato presso qualsiasi datore di lavoro. Esso non spetta, inoltre, con riferimento a lavoratori per i quali il beneficio sia già stato usufruito in relazione a precedente assunzione a tempo indeterminato.

1. La deduzione dei costi per il personale dipendente: ambito soggettivo

Come accennato, la deducibilità dei costi per il personale dipendente è stata disposta dall'art. 1, comma 20, della legge n. 190 del 2014, con l'inserimento del comma 4-octies nell'art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della nuova normativa, il comma 4-octies dispone che essa è fruibile dai contribuenti che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto legislativo n. 446. Pertanto, sono interessati dalla nuova disposizione le società di capitali 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 assicurazioni (art. 7), gli esercenti arti e professioni (art. 8) e i produttori agricoli titolari di reddito agrario e assimilati (art. 9).

Sono invece esclusi dalla disposizione gli enti privati che svolgono esclusivamente attività non commerciali (art. 10)¹⁶ e le Amministrazioni pubbliche (art. 10-bis). Per tali soggetti, il valore della produzione è determinato con riferimento alle retribuzioni spettanti al personale dipendente e, quindi, la rilevanza positiva dei costi per il personale è assunta direttamente come criterio di determinazione del valore stesso. Di conseguenza, la deduzione generalizzata delle spese in questione su base analitica non sarebbe compatibile con il suddetto criterio di determinazione dell'imponibile.

Il nuovo comma 4-octies dell'art. 11, a ben vedere, non abolisce le deduzioni fisse e le altre deduzioni stabilite dallo stesso articolo in presenza di particolari requisiti soggettivi ed oggettivi. Esso consente, infatti, di dedurre *“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-bis1 e 4-quater del presente articolo”*. Tale formulazione presenta delle peculiarità poiché la norma – in sostanza – introduce la deducibilità analitica dei costi per il lavoro dipendente a tempo indeterminato come un completamento delle deduzioni già previste dall'art. 11 del decreto legislativo n. 446 nel quadro della riduzione del “cuneo fiscale”; queste deduzioni, pertanto, sono rimaste formalmente applicabili e la nuova deduzione si aggiunge ad esse fino a concorrenza del costo complessivo sostenuto a titolo di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

In presenza di tale tessuto normativo, osserviamo, in primo luogo, che la tecnica legislativa adottata per conferire il diritto alla deduzione dei costi in esame sarebbe

¹⁶ Per gli enti che svolgono prevalentemente attività non commerciali, deve ritenersi che la deduzione spetti relativamente ai costi per il personale riferibili all'attività commerciale svolta.

potuto essere diversa; in particolare, il legislatore avrebbe potuto più semplicemente riformulare l'art. 11 sostituendo le deduzioni parziali preesistenti dei costi di lavoro a tempo indeterminato con la deduzione integrale di tali costi, e lasciando soltanto quelle che riguardano altre tipologie contrattuali. La tecnica invece utilizzata deriva probabilmente da esigenze di semplicità nell'elaborazione della norma. Rimane, comunque, indubbio che la volontà legislativa era quella di introdurre una deduzione analitica dell'intero ammontare dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato – come emerge chiaramente dagli atti parlamentari – e in questa logica sarebbe stato più opportuno procedere alla formulazione della norma in modo più lineare e diretto nella individuazione dei costi ammessi in deduzione.

Comunque, la norma così come concepita pone una serie di questioni sulle quali occorre soffermare l'attenzione.

In primo luogo, essa fissa il principio che le deduzioni – quelle già in vigore¹⁷ e quella nuova – si cumulano fra di loro e non possono, comunque, eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro¹⁸. Ne deriva che la dimensione della nuova deduzione, collocandosi tra quelle spettanti ai sensi delle preesistenti norme dell'art. 11 e il costo complessivo del lavoro a tempo indeterminato, sarà più o meno ampia in funzione della misura delle deduzioni già fruibili. In secondo luogo, occorre sottolineare che il mantenimento in vita delle precedenti deduzioni non rappresenta, di per sé, un vantaggio per il contribuente, salvo che nei casi marginali sopra evidenziati in cui esse si applicano a spese per il personale con contratto di lavoro a tempo determinato per le quali la nuova deduzione non opera. Ma allora – ripetiamo – avrebbe potuto disporsi più semplicemente, e in modo più chiaro, la piena deducibilità dei costi del lavoro a tempo indeterminato, senza suddividere tali costi fra quelli già deducibili in base alla disciplina preesistente e quelli deducibili in base alla nuova.

1.2 Le osservazioni che precedono non sono meramente teoriche. L'impostazione accolta, infatti, determina alcune incertezze che avrebbero potuto essere evitate con una diversa formulazione dell'art. 11. Una di queste riguarda l'individuazione dei soggetti ai quali la norma deve ritenersi diretta. Alcuni commentatori, infatti, hanno sollevato il dubbio che la norma possa ritenersi applicabile non a tutte le categorie di

¹⁷ Anche tali deduzioni sono previste per il personale a tempo indeterminato, eccettuandosi solo le deduzioni a favore dei contribuenti con componenti positivi non superiori a 400.000 euro e quelle dei lavoratori agricoli.

¹⁸ Cfr. il comma 4-septies dell'art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

imprese, ma solo a quelle che già potevano beneficiare delle deduzioni preesistenti per la riduzione del cuneo fiscale. Con la conseguenza, che dovrebbero escludersi dal *range* soggettivo di operatività della norma le imprese c.d. di *utilities* che, come abbiamo prima osservato, non potevano fruire delle deduzioni fisse e di quelle dei contributi assistenziali e previdenziali (cfr., tuttavia, la nota 18). Il motivo che, presumibilmente, ha fatto nascere questo dubbio potrebbe rinvenirsi nella lettera della norma, dal momento che essa accorda il beneficio in parola “*fermo restando quanto stabilito dal presente articolo*” e il beneficio è determinato in base alla “*differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi ...*”. Da questa locuzione si potrebbe desumere, infatti, che la nuova deduzione sia limitata ai soggetti che avevano i requisiti soggettivi per fruire delle preesistenti deduzioni e che, quindi, la deduzione stessa sia preclusa alle imprese “a tariffa” così come erano loro precluse le altre.

Non ci sembra, tuttavia, che tale approccio letterale sia dirimente. In effetti, tale conclusione avrebbe potuto avere un fondamento se le preesistenti deduzioni fossero state subordinate alla ricorrenza di requisiti soggettivi stabiliti in linea generale per tutte le diverse fattispecie considerate dall'art. 11. In questo caso, il richiamo contenuto nel comma 4-octies a “*quanto stabilito dal presente articolo*” avrebbe avuto l'effetto di circoscrivere l'operatività della deduzione ai requisiti soggettivi previsti, in generale, per la fruizione dei diversi benefici costituiti dalla deducibilità, più o meno parziale, dei costi per il personale. Senonché, tale articolo non prevede requisiti generali per la fruizione di questi benefici. Al contrario, per ogni fattispecie di deduzione le singole disposizioni dell'art. 11, contenute in ciascuno dei commi da 1 a 4-septies, stabiliscono requisiti soggettivi e oggettivi distinti e non coincidenti¹⁹; cosa del resto logica, in un sistema che non intendeva riconoscere un principio generale di deducibilità dei costi per il personale, ma era diretto a concedere benefici limitati e differenziati in relazione a circostanze particolari. Allora, anche la deduzione prevista dal nuovo comma 4-octies non può avere altro *range* soggettivo di applicabilità che quello desumibile dalla stessa disposizione; e tale *range* – ripetiamo – non esclude le imprese in parola come, del resto, non esclude alcun contribuente in relazione a sue particolari caratteristiche soggettive. Essa comprende, invece, inequivocabilmente, le suddette imprese nell'ambito di operatività della deduzione analitica disponendo in termini generali che la nuova deduzione è ammessa per “*i soggetti che determinano il valore della produzione*”

¹⁹ A tal riguardo, osserviamo, che ad esempio le imprese in parola non sono escluse da tutte le deduzioni previste dall'art. 11: esse, infatti, possono fruire – come già accennato – della deduzione delle spese relativi ad apprendisti, ai disabili e quelle per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, prevista dal comma 1, lett. a), n. 5, dell'art. 11.

netta ai sensi degli articoli da 5 a 9". In altre parole, i requisiti soggettivi per la spettanza della deduzione sono stabiliti autonomamente dai requisiti previsti dalla preesistente normativa e la disposizione non prevede deroghe in relazione a caratteristiche soggettive delle imprese per le quali è destinata a operare.

Inoltre, sempre avendo riguardo al profilo letterale della norma, merita aggiungere che il fatto che la nuova deduzione si collochi *"tra il costo complessivo del lavoro dipendente a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater"* non sta a significare che essa risulti applicabile solo se sono spettanti le deduzioni previste dai precedenti commi. Questa è una deduzione che non trova riscontro nella norma in quanto il termine "spettanti" non esprime, di per se, una condizione ("se" spettano), ma piuttosto una situazione in essere: così come formulata, la nuova deduzione si applica, *sic et simpliciter*, in aggiunta alle deduzioni che spettano e che, pertanto, potrebbero essere, in ipotesi, in tutto o in parte inesistenti.

1.3 Un'ulteriore obiezione che, a stretto rigore, si potrebbe muovere all'estensione della nuova deduzione alle imprese "a tariffa", potrebbe essere quella secondo cui la tariffa in base alla quale l'impresa determina i propri corrispettivi terrebbe già conto degli oneri fiscali – compresi quelli relativi all'IRAP – e pertanto avrebbe la capacità di coprire questi costi. Per tale ragione, non sarebbe necessario riconoscere a queste imprese la deduzione la quale, anzi, darebbe luogo a un duplice beneficio. Si tratta, a ben vedere, dell'argomento speso dall'Amministrazione finanziaria per giustificare, dinanzi alla Commissione europea, la disparità di trattamento subita dalle imprese in questione a causa dell'esclusione dai benefici per la riduzione del cuneo fiscale; tuttavia neanche tale argomento ci sembra di particolare rilievo. E ciò per due ragioni: in primo luogo, osserviamo che l'assunto di partenza – e cioè la circostanza che le tariffe terrebbero conto degli oneri fiscali – non risponde sempre alla realtà. Vi sono infatti numerosi casi, che a quanto ci consta sarebbero anzi la maggioranza, nei quali le tariffe sono stabilite secondo parametri che prescindono da tali oneri²⁰. In secondo

²⁰ Ricordiamo che le misure di deduzione dalla base imponibile IRAP introdotte dalla legge finanziaria 2007 sono state notificate dal Governo italiano alla Commissione europea ai sensi della disciplina europea sugli aiuti di Stato. La Commissione ha espresso la propria valutazione il 12 settembre 2007, ritenendo che esse non configurino aiuto di Stato in quanto l'esclusione dal beneficio sarebbe giustificato dal fatto che le imprese in questione operano in settori in cui si tiene conto dell'onere fiscale già nella determinazione della tariffa. Va considerato, però, che molte concessioni adottano un meccanismo tariffario che non è calibrato sugli oneri tributari, e cioè concessioni nelle quali la tariffa non copre i costi nascenti dall'applicazione delle imposte, segnatamente dell'IRAP. Anche in questi casi, tuttavia, per vari motivi di prudenza, le imprese in concessione hanno applicato la norma che esclude espressamente dal

luogo, ci sembra coerente con gli ordinari criteri di interpretazione delle norme che si dia primaria rilevanza alla loro formulazione e nel caso di specie, come abbiamo già detto, la nuova disposizione non esclude le imprese in questione dal beneficio. Di conseguenza, se pure tali imprese determinassero i corrispettivi sulla base di tariffe che tengono conto degli oneri fiscali, sarebbero le tariffe a doversi adeguare alla nuova disciplina tributaria meno onerosa e non viceversa.

1.4 Altra interpretazione che si potrebbe trarre dalla ricordata formulazione letterale è quella secondo cui la nuova deduzione dovrebbe escludere quella parte dei costi per il personale dipendente che non può essere dedotta in base alle altre norme dell'art. 11; in sostanza, dall'ammontare complessivo delle spese per il personale dipendente a tempo indeterminato dovrebbe sottrarsi l'importo delle deduzioni fisse e, in genere, di quelle già previste per la riduzione del cuneo fiscale e il risultato ottenuto sarebbe deducibile in base alla nuova normativa. Anche tale interpretazione non può essere condivisa perché porterebbe a risultati paradossali, limitando la deducibilità dei costi proprio in quei casi nei quali il legislatore ha voluto assicurare un trattamento tributario di favore. Ad esempio, se consideriamo il fatto che l'art. 11 prevede deduzioni fisse in misura più alta per il personale impiegato nelle regioni del Mezzogiorno o per quello più giovane o di sesso femminile, la tesi prospettata porterebbe le imprese di *utilities* a fruire di una deduzione minore proprio per tali categorie di personale che erano state considerate meritevoli di una particolare riduzione degli oneri fiscali.

1.5 Aderendo alla tesi a nostro avviso più corretta, le imprese di *utilities* verrebbero a fruire della deduzione per l'intero importo delle spese per il personale a tempo indeterminato senza dover sottrarre dal relativo ammontare, l'importo delle deduzioni preesistenti, non operanti a loro favore. Per tali imprese, in sostanza, la deduzione in parola viene ad avere un impatto particolarmente significativo; più precisamente, essa consente di ridurre l'onere del tributo in misura maggiore rispetto alla generalità delle imprese che hanno fruito sinora delle preesistenti deduzioni. Esse, quindi, possono

cuneo fiscale i soggetti che operano, per l'appunto, "in concessione e a tariffa". In altri termini, esse hanno adottato una interpretazione rigorosamente letterale, secondo il significato lessicale della norma, prescindendo dalle giustificazioni addotte dal Governo italiano nei confronti della Commissione. La questione è tutt'altro che pacifica, giacché se pure l'obiettivo di evitare una sovracompensazione tariffaria è stato invocato dal Governo italiano nei confronti della Commissione, tuttavia il tenore della norma non pone alcun riferimento a tale motivazione e individua un ambito applicativo della deroga normativa del cuneo molto più ampio, tale cioè da coprire *tout court* tutti i rapporti a concessione e a tariffa. Per tali ragioni, il riconoscimento della deduzione anche per le imprese in questione porrebbe termine a questa discriminazione e, comunque, a tali difficili questioni interpretative, riservando alle imprese in questione lo stesso trattamento previsto per la generalità dei contribuenti.

avvalersi di una deduzione che è la stessa spettante alla generalità delle imprese, costituita, come rilevato, dalla somma di quelle preesistenti e della nuova deduzione. Questa circostanza, peraltro, non deve far dubitare della fondatezza della conclusione cui siamo pervenuti; non sarebbe, invece, giustificabile l'effetto inverso, l'effetto cioè derivante dalla tesi più restrittiva che comporterebbe, ove applicata, l'allargamento del divario fra il trattamento riservato alla generalità delle imprese e quello, sensibilmente più oneroso, riservato alle imprese di *utilities*, dal momento che, come si è detto, è molto discutibile l'argomentazione addotta dal Governo per dimostrare la legittimità dell'esclusione dalle preesistenti deduzioni. Non può non rilevarsi ulteriormente, a questo proposito, che il suddetto divario risulterebbe amplificato anche per la circostanza che alle imprese in concessione e a tariffa si applica un'aliquota IRAP superiore di 0,3 punti percentuali rispetto a quella operante per la generalità delle imprese²¹. Le imprese in questione, pertanto, sono già penalizzate ed un ulteriore aggravio dell'imposta rispetto agli altri contribuenti risulterebbe privo di ogni razionale giustificazione.

1.6 Anche se si prescinde dal problema di carattere soggettivo sopra descritto, la tecnica legislativa adottata, di aggiungere la nuova deduzione senza sostituire quelle già applicabili, pone ulteriori questioni applicative che interessano tutte le imprese, anche quelle per le quali non vi è dubbio che la nuova deduzione trova applicazione. Si consideri, infatti, che mentre la nuova deduzione ha carattere di generalità e non è subordinata a requisiti particolari, quelle preesistenti erano – e sono tutt'ora – fruibili solo in presenza di requisiti stringenti, diversi per ogni deduzione e non sempre facilmente riscontrabili. Riesce, quindi, difficile immaginare, da un punto di vista logico, che la nuova deduzione si aggiunga a quelle preesistenti – la cui spettanza deve essere verificata in base ai suddetti requisiti – e che, pertanto, i contribuenti siano ancora tenuti ad effettuare queste verifiche per stabilire, da un canto, la fruibilità di tali deduzioni, e dall'altro la misura, per differenza, della nuova deduzione. Si tratta di una normativa che – se interpretata in modo formalistico – potrebbe determinare incertezze e complicazioni, anche in sede di compilazione della dichiarazione, sulle quali auspichiamo che l'Agenzia delle entrate fornisca le opportune precisazioni, in particolare riconoscendo che la nuova deduzione viene ad assorbire quelle già operanti rendendo superfluo il riscontro dei relativi requisiti.

1.7 Per completezza, rileviamo che la formulazione adottata ha fatto sorgere anche ulteriori dubbi in relazione all'importo ammesso in deduzione. Infatti, è stata prospettata

²¹ Cfr. l'art. 23, comma 5, lett. a), del decreto legge n. 98 del 2011, convertito con la legge n. 111 del 2011.

una tesi secondo cui la differenza fra l'importo delle spese relative al personale a tempo indeterminato e quello delle preesistenti deduzioni dell'art. 11 non consentirebbe di dedurre l'intero costo per il personale a tempo indeterminato poiché da tale importo dovrebbe essere sottratto anche quello delle deduzioni per il personale a tempo determinato. Anche questa interpretazione, tuttavia, non ci sembra convincente poiché introdurrebbe una limitazione in dipendenza di una circostanza – il fatto che siano sostenuti costi deducibili per il lavoro a tempo determinato – che non ha un nesso logico con i costi ora ammessi in deduzione, che riguardano altra tipologia di rapporti; tanto più che anche dagli atti parlamentari emerge in modo chiaro la volontà di ammettere la deducibilità integrale dei costi in esame²².

Anche in tale ottica, sarebbe comunque auspicabile che l'Agenzia delle entrate eliminasse le incertezze prospettate chiarendo che la nuova deduzione è idonea a colmare quanto non era possibile dedurre in base alla norme preesistenti per il lavoro a tempo indeterminato. In quest'ottica, sarebbe opportuno che fosse esclusa la necessità di evidenziare, in sede di compilazione della dichiarazione, l'importo delle deduzioni dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato spettanti in base alla norme preesistenti, dal momento che tali deduzioni si dovrebbero ritenere comunque assorbite dalla nuova deduzione calcolata in base alla quantificazione analitica di tali costi.

2 L'ambito oggettivo della deduzione

Venendo all'ambito oggettivo delle nuove norme, osserviamo, in via preliminare, che rimane fermo il principio generale stabilito dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, secondo cui il valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP per le società di capitali e gli enti commerciali è stabilito con riferimento alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione di alcune voci, fra cui quella del n. 9) che riguarda, per l'appunto, i costi per il personale. Analoghe esclusioni sono previste – e restano

²² La relazione alla legge di stabilità precisa che "Il comma 1 della disposizione in esame inserisce il nuovo comma 4-octies all'art. 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, concernente le disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta. In particolare, la norma consente la deduzione integrale, agli effetti dell'IRAP, del costo complessivo sostenuto per lavoro dipendente, a tempo indeterminato, eccedente l'ammontare delle deduzioni – analitiche o forfetarie – riferibili al costo medesimo e ammesse in deduzione in ragione delle disposizioni di cui ai commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis1 e 4-quater del medesimo articolo 11".

anch'esse confermate – dall'art. 5-bis, che dispone i criteri di determinazione dell'imponibile per le società di persone e per le imprese individuali, dall'art. 6, che riguarda le banche e gli enti finanziari – e che fa riferimento al margine di intermediazione il quale non tiene conto dei costi per il personale – dall'art. 7, concernente le imprese di assicurazioni, dall'art. 8, concernente gli esercenti arti e professioni. Anche per i produttori agricoli i costi per il personale non sono considerati in quanto il valore della produzione è determinato dalla differenza fra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti relativi alla produzione (art. 9).

La permanenza di tali disposizioni trova giustificazione nella circostanza che la nuova disposizione pone riguardo solo alle spese relative al personale dipendente²³ a tempo indeterminato, per cui l'indeducibilità continua a operare per il personale a tempo determinato²⁴. Si tratta, in particolare, del personale assunto con contratti che prevedono l'apposizione di un termine, regolati dal decreto legislativo 6 settembre 2001, n. 368 o con altre tipologie contrattuali regolate da specifiche disposizioni, come i contratti di lavoro temporaneo di cui alla legge n. 196 del 1997 e quelli di somministrazione del lavoro. Per quanto riguarda i contratti di formazione e lavoro, e quelli di apprendistato la nuova disposizione non è operante in quanto si tratta di contratti a termine, ma la deducibilità delle relative spese è, comunque, riconosciuta dal comma 1, lett. a), n. 5, dell'art. 11, che non è stato modificato.

Ciò premesso, osserviamo, in primo luogo, che l'attribuzione del beneficio della deduzione ai soli contratti di lavoro a tempo indeterminato tende evidentemente a incentivare questa tipologia di rapporti. Tuttavia questa discriminazione non sembra giustificabile in quelle situazioni nelle quali il ricorso a personale a tempo indeterminato non è possibile, per ragioni inerenti al tipo di attività svolta o a preclusioni di tipo legale

²³ La nuova normativa non consente di dedurre le spese relative a contratti non riconducibili al lavoro subordinato, anche se si tratta di rapporti che ad altri fini sono stati ad esso assimilati, come i contratti di collaborazione coordinata e continuativa. In tal senso sono le disposizioni – che non sono state modificate – contenute nel comma 1, lett. b), numeri 3) e 4), dell'art. 11, che escludono, rispettivamente, la deducibilità dei costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa e dei compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del TUIR (ora art. 50). Tale disposizione era necessaria, volendo escludere la deducibilità di tali spese, poiché i corrispettivi per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione, secondo il documento interpretativo n. 1 del principio contabile OIC n. 12, non sono rilevate alla voce B/9 – già esclusa da quelle rilevanti per la determinazione del valore della produzione – ma nella voce B/7 (costi per servizi).

²⁴ Si tratta, in sostanza, di una deroga alle ricordate disposizioni generali che disciplinano la determinazione dell'imponibile; deroga viene ad aggiungersi a quelle già previste con le disposizioni preesistenti dell'art. 11 e che rende il principio generale che esclude la deduzione dei costi per il personale, di fatto, come un'eccezione piuttosto che la regola principale.

o regolamentare. Vi sono ad esempio, attività per le quali è previsto un periodo di tempo massimo di durata del rapporto di lavoro²⁵. In questi casi, soluzione logica ed equitativa dovrebbe essere quella di riconoscere comunque la deducibilità dei costi in parola nei casi in cui il contratto sia stato stipulato per la durata massima consentita.

Per altre imprese, viceversa, è la stagionalità delle lavorazioni che impone l'assunzione di personale per periodi limitati dell'anno. Anche in questi casi, in effetti, il mancato riconoscimento del diritto alla deduzione determina un trattamento differenziato non chiaramente giustificabile sotto il profilo logico ed equitativo²⁶.

Quanto, poi, ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato che, come tali, rientrano *tout court* nell'ambito applicativo della nuova disposizione, ci sono alcune questioni applicative che vanno chiarite per evitare incertezze negli operatori e negli uffici finanziari cui è demandata la verifica degli imponibili.

In primo luogo, rileviamo che i costi deducibili vanno individuati in quelli che trovano fondamento sul rapporto di lavoro, ma, a nostro avviso, 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.

Altra fattispecie che merita un'attenta considerazione è quella del distacco del personale: l'Amministrazione finanziaria aveva affermato il principio secondo cui le

²⁵ Ad esempio il contratto fra le società sportive e gli atleti professionisti è qualificato come contratto di lavoro subordinato a norma dell'art. 3 della legge n. 91 del 1981; nel caso dei calciatori, il regolamento della FIGC prevede (art. 18) una durata massima di cinque anni del contratto fra l'atleta professionista e la società.

²⁶ Per i produttori agricoli titolari di reddito agrario e per le società agricole di cui all'art. 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, la norma prevedeva un ambito di applicazione più ampio, ma è stata subito modificata dall'art. 2, comma 1, del decreto-legge n. 4 del 2015. Infatti, secondo il testo originario della legge di stabilità, la deduzione poteva essere operata "anche per ogni lavoratore agricolo dipendente avente i requisiti di cui al comma 1.1 del presente articolo", e cioè per i lavoratori impiegati nel periodo d'imposta che abbiano lavorato almeno 150 giornate e il cui contratto di lavoro abbia una durata almeno triennale (questa estensione era subordinata, peraltro, al rilascio di apposita autorizzazione della Commissione Europea che avrebbe dovuto essere chiesta dal Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali.). Tuttavia, questa estensione è stata revocata allo scopo di reperire le risorse finanziarie necessaria ad ampliare l'ambito dell'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli disposta con l'art. 1 del medesimo decreto-legge.

somme ricevute dal soggetto distaccante a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi devono essere “neutralizzate” ai fini della determinazione dell’imponibile IRAP, e cioè devono essere escluse dalla base imponibile (correlativamente con la irrilevanza dei costi relativi ai lavoratori distaccati), mentre gli stessi costi devono essere tassati – nel senso che se ne preclude la deduzione – in capo al soggetto distaccatario che impiega il lavoratore; 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”*²⁷. Coerentemente, era stato anche chiarito che *“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”*²⁸. Sulla base di tali principi, si deve ritenere, di conseguenza, che anche la nuova deduzione spetti al soggetto distaccatario il quale, quindi, potrà dedurre le somme che rimborsa all’impresa distaccante. Naturalmente, per quanto riguarda la verifica del requisito relativo alla natura del rapporto di lavoro, e cioè alla circostanza che si tratti di rapporto a tempo indeterminato, tale verifica va operata con riferimento al rapporto fra il lavoratore e il soggetto distaccante²⁹.

Per quanto riguarda quest’ultima impresa – l’impresa cioè distaccante – la situazione si presenta più complessa: da un canto, si potrebbe ritenere valido lo stesso principio sinora ritenuto applicabile, e cioè quello secondo cui per tale soggetto dovrebbero escludersi dalla base imponibile gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato (correlativamente alla non deducibilità dei costi relativi ai lavoratori distaccati). Dall’altro, potrebbe forse essere prospettata una tesi, più lineare e semplificatoria, consistente nell’attribuire rilevanza a queste somme e, correlativamente, di consentire la deduzione dei costi a monte. Questa diversa impostazione consentirebbe di risolvere in modo più equilibrato quei casi in cui l’ammontare dei costi sostenuti dal distaccante e quello delle somme addebitate al distaccatario non dovessero coincidere. Si tratta di ipotesi molto frequenti, a quanto ci consta, perché spesso, per motivi di semplificazione, le imprese – distaccanti e distaccatarie – preferiscono regolare i loro rapporti sulla base di costi *standard* piuttosto che in ragione di un’analisi puntuale dei costi del rapporto di lavoro afferente il periodo di distacco. In altri termini, una volta introdotto il principio dell’integrale

²⁷ Cfr. la risoluzione 12 febbraio 2008, n. 2/DPF del Ministero dell’economia e delle finanze.

²⁸ Cfr. la risoluzione n°10 giugno 2008, n. 235 dell’Agenzia delle entrate, successivamente richiamata dalla risoluzione 6 febbraio 2009, n. 35.

²⁹ Peraltro, non è certo ipotesi ricorrente che il distacco venga attuato con lavoratori a tempo determinato.

deducibilità dei costi per lavoro dipendente a tempo indeterminato, si potrebbe far operare questo principio anche per l'impresa distaccante, attraendo a tassazione i conseguenti rimborsi e dando in questo modo corretta rilevanza, ai fini dell'IRAP, anche alle differenze fra queste due grandezze.

Qualche incertezza si potrebbe determinare per i contribuenti che svolgono la propria attività non solo in Italia, ma anche all'estero³⁰. Per tali soggetti, il costo per il personale ammesso in deduzione dovrebbe essere individuato con riferimento alle spese sostenute per i dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel territorio dello Stato, analogamente a quanto precisato dall'Agenzia delle entrate ai fini della fruibilità delle deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale³¹, nonché, più recentemente, ai fini della determinazione della quota di IRAP afferente il costo del lavoro deducibile dall'IRES³². Se un dipendente è stato adibito in un determinato periodo d'imposta sia a sedi in Italia, che a stabili organizzazioni all'estero (stabilimenti, cantieri, ecc.), si dovrebbe escludere dall'ammontare deducibile la parte degli oneri retributivi e contributivi afferente il periodo nel quale il dipendente è stato adibito, con carattere di continuità, ad una sede o una base fissa all'estero. Analogamente, dovrebbe essere ammesso in deduzione il costo per il personale sostenuto da un'impresa estera che ha impiegato dipendenti presso basi fisse in Italia.

Problemi applicativi potrebbero porsi, peraltro, anche per le imprese estere che collocano stabili organizzazioni in Italia. Normalmente tali stabili organizzazioni si avvalgono di lavoratori assunti in Italia e, quindi, sulla base di contratti regolati dalla legge italiana. Non si può escludere, tuttavia, che i lavoratori impiegati presso la stabile organizzazione possano anche essere stati assunti all'estero sulla base di schemi contrattuali diversi da quelli considerati dall'ordinamento nazionale. In questi casi, si dovrebbe probabilmente analizzare la natura di questi rapporti per verificare se essi abbiano caratteristiche che possano farli ricondurre ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato ai fini della spettanza della deduzione³³.

³⁰ Ricordiamo che secondo l'art. 12 del decreto legislativo n. 446 del 1997, per tali soggetti la quota di valore attribuibile alle attività svolte all'estero è scomputata dalla base imponibile. Per individuare tale quota si fa riferimento ai criteri dell'art. 4, comma 2, che si utilizzano per determinare il valore della produzione prodotto in ciascuna regione (in caso di attività svolta nel territorio di più regioni); criteri che prendono in considerazione l'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale addetto, con continuità, a cantieri o basi fisse operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione.

³¹ Cfr. la circolare 19 novembre 2007, n. 61.

³² Cfr. la circolare 3 aprile 2013, n. 8.

³³ Si tratta di una questione che, a ben vedere, si pone anche con riferimento alle preesistenti deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale le quali, come già osservato, riguardano anch'esse – salvo eccezioni – i

In definitiva, a conclusione di questo *excursus*, quel che preme sottolineare è che anche con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione della nuova previsione sussistono questioni di varia natura sulle quali – ribadiamo – sarebbe auspicabile un intervento chiarificatorio dei competenti organi dell'Agenzia delle entrate.

3. L'esercizio nel quale può essere operata la deduzione: la questione degli accantonamenti

La deducibilità dei costi per il personale presuppone che tali costi siano rilevati nel conto economico, secondo il principio generale posto a base del sistema dell'IRAP della "presa diretta dal bilancio". Tale principio consente di dedurre sicuramente le retribuzioni correnti nell'esercizio in cui esse sono imputate in tale conto secondo i corretti principi di competenza.

Aspetti di problematicità sussistono, peraltro, per il trattamento da riservare ai costi che siano rilevati nel conto economico in un dato esercizio ma, per la loro natura, rappresentino spese che saranno sostenute in periodi d'imposta successivi. E' il caso, in particolare, degli stanziamenti per il trattamento di fine rapporto, nonché dei costi misurati attraverso varie tipologie di accantonamenti attinenti al rapporto di lavoro dipendente stanziati in bilancio a fronte di valutazioni relative a probabili spese da sostenere negli esercizi successivi³⁴.

Come noto, gli accantonamenti non rilevano fra gli elementi da computare per la determinazione del valore della produzione imponibile poiché l'art. 5 del decreto legislativo n. 446 dispone per le società e gli enti commerciali – ma il principio vale anche per le altre categorie di contribuenti – che il valore imponibile è determinato in base alle risultanze del conto economico, senza considerare le voci di cui all'aggregato B, numeri 12 e 13 che riguardano, per l'appunto, gli "*accantonamenti per rischi*" e gli "*altri accantonamenti*". La ragione di questa esclusione è data dal fatto che tali voci, pur partecipando alla formazione del valore dell'attività caratteristica (dell'attività ordinaria, cioè, oggetto di imposizione ai fini IRAP), riflettono valutazioni e, quindi, non

costi per il personale dipendente a tempo indeterminato.

³⁴ Si tratta di accantonamenti della più varia natura: ad esempio vi possono rientrare quelli stanziati a fronte di controversie con i dipendenti, oppure quelli relativi ad erogazioni spettanti al personale dipendente dopo la cessazione del rapporto di lavoro, trattandosi comunque di componenti retributive, anche se differite (si veda in proposito quanto osservato nel precedente paragrafo).

presentano quelle caratteristiche di certezza che si è ritenuto opportuno perseguire nella determinazione della base imponibile.

Quanto al TFR, lo stesso art. 5 dispone che non concorre alla formazione del valore imponibile il n. 9 del suddetto aggregato che, alla lettera c), include fra i costi della produzione il *“trattamento di fine rapporto”*.

Ciò posto, si deve valutare come vanno coordinate queste disposizioni con la nuova deduzione dall'IRAP. Tale analisi impone, a nostro avviso, di tener distinti gli accantonamenti di cui ai numeri 12 e 13 dagli stanziamenti del TFR di cui al n. 9, lett. c).

Quanto ai primi, dovrebbe ritenersi che la nuova deduzione non modifichi la regola generale che preclude la deduzione degli accantonamenti. Essi, pertanto, continuano ad essere indeducibili dal valore della produzione nel periodo in cui sono rilevati nel conto economico, ancorché si riferiscano al personale dipendente a tempo indeterminato. Tuttavia, la deducibilità dei costi per tale tipologia di personale consente di operare la deduzione nell'esercizio in cui le spese previste saranno sostenute, attraverso una variazione in diminuzione extracontabile dell'imponibile IRAP. Infatti, l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che, essendo gli accantonamenti, indeducibili per disposizione di legge, potranno essere successivamente portati in deduzione dall'IRAP le spese e i componenti negativi effettivamente prodottisi, ancorché essi, al momento dell'effettivo sostenimento, non risultino imputati al conto economico bensì portati a diretto utilizzo dei correlati fondi³⁵.

Deriva da tale impostazione che gli accantonamenti consentiranno l'iscrizione di imposte differite attive (DTA), poiché l'impresa che ha rilevato gli accantonamenti in un dato esercizio sarà soggetta, nello stesso esercizio, a un onere fiscale a titolo di IRAP che potrà recuperare in quello in cui sarà consentito operare la deduzione, e cioè nell'esercizio in cui la spesa prevista sarà sostenuta.

Quanto detto a proposito degli accantonamenti non dovrebbe riguardare, invece, gli stanziamenti del TFR; ciò in quanto i costi rilevati in bilancio a tale titolo non riflettono valutazioni, bensì un debito certo, determinato secondo specifiche regole civilistiche. Tali stanziamenti, in sostanza, non costituiscono degli accantonamenti in senso proprio e, pertanto, sfuggono alle regole sopra evidenziate. Le norme che regolano il contenuto del conto economico, del resto, considerano tali costi separatamente dagli

³⁵ Cfr. il punto 9.2 della circolare n. 12 del 19 febbraio 2008.

accantonamenti: come si è detto, infatti, l'art. 2425 del codice civile dispone che il trattamento di fine rapporto è indicato alla voce 9 c dell'aggregato B, mentre gli accantonamenti veri e propri sono indicati alle voci 12 e 13. Coerentemente a tale impostazione, si dovrebbe ritenere che i costi relativi al TFR siano deducibili, ai fini dell'IRAP, nello stesso esercizio in cui sono stanziati e non negli esercizi successivi in cui la spesa sarà effettivamente sostenuta con l'erogazione del TFR al titolare del diritto.

Questa impostazione dovrebbe ritenersi corretta sia per le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, sia per quelle che lo effettuano in base ai principi IAS. Per queste ultime, come noto, la contabilizzazione del TFR è eseguita per ciascun dipendente secondo valutazioni che tengono conto dell'attualizzazione di quanto l'impresa dovrà corrispondere alla cessazione del rapporto di lavoro e di una serie di elementi desumibili dalla scienza attuariale. Non ci sembra, peraltro, che queste valutazioni attuariali siano di impedimento alla qualificazione di tali componenti come debiti e non come accantonamenti. Più precisamente, non dovrebbe avere rilevanza, a questi fini, la circostanza che il TFR non sia rappresentato in bilancio con riferimento all'esatto debito risultante dall'applicazione delle norme civilistiche, ma tenendo conto di elementi diversi; ciò in quanto, le diverse modalità di contabilizzazione rispetto alle imprese ITA GAAP non derivano da una diversa natura giuridica delle poste rappresentate.

Neppure ci sembra che possa incidere sulla determinazione dell'importo ammesso in deduzione la circostanza che alcune componenti siano rilevate a stato patrimoniale mentre altre transitino a conto economico. Ricordiamo, in proposito, che il valore attualizzato del fondo (c.d. DBO) è iscritto nello stato patrimoniale e costituisce idealmente il valore contabile del TFR. Oltre a tale componente, infatti, la società è tenuta a rilevare, sempre nello stato patrimoniale, gli utili o le perdite attuariali, derivanti dalle differenze fra precedenti stime e quanto successivamente verificato, nonché dalle variazioni delle ipotesi attuariali. Nel conto economico, invece, devono essere rilevati il *service cost*, rappresentativo dei costi riferibili alle prestazioni di lavoro correnti al netto della componente finanziaria, e l'*interest cost*, derivante dagli interessi maturati nell'anno sul TFR.

In base a tale considerazioni, si dovrebbe ritenere, quindi, che l'importo ammesso in deduzione dalla base imponibile IRAP sia costituito dalla somma algebrica di tutti i vari elementi considerati dai principi contabili internazionali che vengono a incrementare il valore attualizzato del fondo. Rispetto alle imprese ITA GAAP la deduzione effettuata

su queste basi può determinare delle differenze di competenza, ma nella sostanza entrambe le categorie di imprese vengono a dedurre i medesimi costi.

Da ultimo, se si accettano queste impostazioni si pone un delicato problema di natura transitoria; in particolare, si deve valutare in base a quali criteri ammettere la deducibilità degli accantonamenti, nonché del TFR, stanziati in esercizi anteriori a quello in cui inizia ad essere operante la nuova disposizione, tenendo conto che la nuova deduzione si applica *“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014”* e, quindi, a partire dal periodo d'imposta 2015, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quello cioè oggetto della dichiarazione IRAP da presentare nel 2016.

Per quanto riguarda gli stanziamenti di TFR effettuati in periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2015, si deve ritenere che essi, proprio per la loro natura, dianzi sottolineata, di costi di periodo riconducibili a debiti certi, restino indeducibili, anche se l'erogazione agli aventi diritto avrà luogo in esercizi in cui la nuova disciplina è operante. D'altro canto, come detto, gli stanziamenti effettuati a questo titolo, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, saranno deducibili immediatamente dall'IRAP. Preme solo aggiungere che si renderanno, pertanto, deducibili, a partire da tale periodo, anche le rivalutazioni stanziare sugli importi di TFR maturati in precedenza.

Per quanto riguarda, invece, i veri e propri accantonamenti, si potrebbe ritenere non senza fondamento, in coerenza con la soluzione che abbiamo dato riguardo all'esercizio in cui operare la deduzione di tali componenti, che quelli stanziati in periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2015 – quello cioè di decorrenza della normativa in esame – diano diritto a deduzioni se le relative spese sono sostenute a partire da tale esercizio. Ciò in base al presupposto che la deducibilità di tali componenti negative vada stabilita in relazione alla disciplina in vigore nell'esercizio in cui la spesa è sostenuta – che costituisce il presupposto della deduzione - e non, invece, in base alla disciplina vigente all'epoca dello stanziamento giacché in tale esercizio la deduzione, in ogni caso, non avrebbe potuto essere operata³⁶.

³⁶ Aderendo a questa tesi, la nuova deduzione dall'imponibile IRAP porrebbe dei problemi di coordinamento con la normativa che consente di dedurre dal reddito la quota dell'IRAP riferibile ai costi del lavoro. Tale quota risulterebbe ovviamente ridotta per effetto della deduzione prevista dal nuovo comma 4-octies dell'art. 11, in quanto l'IRAP dovuta per i periodi d'imposta nei quali tale disposizione sarà operante non sarà influenzata dalle spese per il personale interamente deducibili. Si tratta di un effetto espressamente considerato dalla legge di stabilità: infatti, il comma 22 opera un coordinamento con l'art. 2 del decreto-legge n. 201, aggiungendo il riferimento al comma 4-octies nella norma secondo cui la

Questa tesi, peraltro, dai primi contatti avuti per le vie brevi, non sembra condivisa dai competenti uffici dell'Agenzia delle entrate. Tali uffici, infatti, parrebbero più propensi ad aderire all'assunto secondo cui la deducibilità di tali costi andrebbe subordinata alla circostanza che gli stanziamenti siano stati effettuati a partire dall'entrata in vigore del nuovo regime. In questo senso, in particolare, si fa leva sul fatto che i fondi stanziati precedentemente avrebbero già avuto una sorta di individuazione, ai fini dell'IRAP allorquando si è trattato di stabilire la quota di IRAP relativa al costo del lavoro deducibile dal reddito imponibile ai fini delle imposte erariali. A tal fine, infatti, l'Agenzia ha riconosciuto che l'IRAP afferente il costo del lavoro, e in quanto tale deducibile dal

deduzione dal reddito d'impresa riguarda *"la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis. 1 e 4-octies, del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997"*. Ciò posto, per quanto riguarda la deduzione dall'IRES o dall'IRPEF della quota di IRAP riferibile ai costi del personale non dedotti, era stato riconosciuto – in occasione dell'introduzione della relativa norma con il decreto-legge n. 201 del 2011 – che per calcolare tale quota rilevano non soltanto i costi relativi alle retribuzioni correnti maturate dai dipendenti nel corso dell'esercizio, ma anche quelli imputati a titolo di accantonamenti attinenti al rapporto di lavoro a fronte di spese da sostenere negli esercizi successivi. Tale computo poteva essere effettuato sia per la determinazione del reddito imponibile a partire dalla data di entrata in vigore di questa disciplina – e cioè il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 – sia per la determinazione dei redditi di esercizi precedenti per i quali il decreto-legge n. 16 del 2012 ha previsto la possibilità di presentare un'istanza di rimborso dell'IRES o dell'IRPEF corrispondente alla mancata deduzione dell'IRAP relativa ai suddetti costi. Il problema che si pone è, quindi, quello di stabilire se le deduzioni operate dall'IRES e dall'IRPEF e i crediti sorti a seguito della presentazione delle istanze di rimborso possano ritenersi confermati anche per la parte riferibile a spese che – secondo questa interpretazione – potranno essere dedotte dall'imponibile IRAP in base alla nuova disciplina. In particolare, si tratta delle spese sostenute in un periodo d'imposta per il quale è operante la nuova deduzione ma che avevano formato oggetto di accantonamenti nei periodi d'imposta anteriori. A nostro avviso, non sarebbe possibile mettere in discussione le deduzioni operate né, a maggior ragione, i crediti chiesti a rimborso, dal momento che la quantificazione dei relativi importi è stata legittimamente effettuata in base alla disciplina all'epoca in vigore e non riteniamo che tali importi possano essere diminuiti per effetto di uno *ius superveniens* il quale, indubbiamente, modifica il parametro di commisurazione delle deduzioni dal reddito, ma non pone regole particolari per le situazioni pregresse. Non può essere trascurato il fatto, inoltre, che il venir meno delle deduzioni operate e dei crediti sorti avrebbe conseguenze difficilmente gestibili sia per i contribuenti, che hanno iscritto in bilancio tali crediti – e potrebbero anche averli ceduti – sia per l'amministrazione finanziaria che dovrebbe rideterminare le somme ammesse in deduzione o quelle da rimborsare sulla base di dati che non sono in suo possesso. Una soluzione al problema potrebbe essere quella di considerare correttamente eseguite le deduzioni, e correttamente determinati i crediti da rimborsare, sulla base delle istanze a suo tempo presentate, e di rilevare un componente positivo del reddito di importo pari alla quota di IRAP relativa agli accantonamenti a suo tempo computati, nell'esercizio in cui gli stessi si tradurranno in spese effettivamente sostenute, e cioè nell'esercizio in cui – come si è detto – tali spese saranno legittimamente dedotte dalla base imponibile dell'IRAP. In sostanza, si dovrebbe rilevare in tale esercizio una sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88 del TUIR. Se questa soluzione trovasse accoglimento, dovrebbero essere specificate le modalità con le quali la spesa sostenuta in un dato esercizio sia da imputare alla parte di accantonamento stanziata nell'esercizio, o negli esercizi, in cui il contribuente aveva fruito della deduzione dall'IRES. Gli accantonamenti, infatti, potrebbero essere stati stanziati in esercizi diversi.

reddito imponibile, è quella commisurata non solo alle retribuzioni correnti, ma anche agli stanziamenti a fondi per future spese di lavoro.

In proposito, da parte degli operatori si ribadisce che le regole secondo cui gli accantonamenti ai fondi sono irrilevanti e la deduzione – ove si tratti di spese considerate ai fini dell'IRAP – è ammessa solo nell'esercizio in cui tali spese sono sostenute con conseguente rilascio del fondo, costituisce un principio generale valevole per tutti gli oneri e, dunque, anche per quelli in esame. Inoltre si osserva che questo principio, in definitiva, fissa un criterio extracontabile ai fini di tale tributo, con riferimento al quale i comportamenti contabili adottati dalle imprese che abbiano all'uopo alimentato o meno fondi è del tutto privo di importanza³⁷. Senza considerare che, con questo approccio, verrebbero ad essere agevolate le imprese che non abbiano effettuato accantonamenti, rispetto a quelle che, in conformità alle regole di bilancio, si siano comportate in modo più prudente. La circostanza, poi, che i costi in questione abbiano già avuto una precedente individuazione in sede di computo della quota di IRAP deducibile dall'imponibile delle imposte sui redditi, non sarebbe dirimente trattandosi di ambiti impositivi diversi³⁸.

Comunque, per quel che ci riguarda, preme mettere in evidenza che aderendo alla tesi più restrittiva, si pone il problema di individuare un criterio soddisfacente per imputare le spese sostenute nella vigenza del nuovo regime agli stanziamenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti, posto che agli stanziamenti operati prima del 2015 si correlerebbero spese che restano, comunque, indeducibili ai fini IRAP, mentre a quelli effettuati successivamente si correlano spese deducibili³⁹.

³⁷ Si osserva, inoltre, che la tesi di verificare la natura dell'onere nell'esercizio in cui viene stanziato l'accantonamento non sarebbe in linea con le indicazioni della circolare dell'Agenzia n. 12 del 19 febbraio 2008, né con le determinazioni dell'art. 9 del decreto ministeriale dell'8 giugno 2011. Da tali documenti emergerebbe, infatti, che ai fini dell'IRAP non rileva né il *quantum* degli accantonamenti, né l'esercizio in cui sono imputati a conto economico, né la natura delle voci che compongono il loro ammontare (ad esempio gli interessi di attualizzazione per le imprese IAS *adopter*). Il *quantum* e la natura dell'onere rilevano, entrambi, ai fini IRAP, solo nell'esercizio nel quale l'onere diviene certo.

³⁸ L'obiezione che a questa tesi, in particolare, muovono gli operatori è che l'IRAP afferente gli stanziamenti a conto economico rileva, ai fini della determinazione del reddito, "per cassa" nell'esercizio in cui viene pagata a seguito della indeducibilità di tale stanziamento. E non potrebbe essere altrimenti, poiché se si fosse fatto riferimento all'IRAP dell'esercizio in cui l'onere avrebbe potuto diventare certo (la spesa cioè venisse sostenuta) ben avrebbe potuto verificarsi che in questo esercizio non ci sia IRAP dovuta perché l'impresa, in ipotesi, consegue un valore della produzione negativo. E ciò avrebbe determinato una definitiva irrecuperabilità dell'IRAP pagata. Si tratterebbe, dunque, di un criterio che trova una sua autonoma giustificazione a prescindere dalla questione in esame.

³⁹ Per completezza, aggiungiamo che questo problema, a stretto rigore, si pone non solo nel caso in cui non fosse ammessa la deducibilità delle spese relative a somme stanziate in precedenti esercizi, ma

4. L'incremento delle aliquote

Come già ricordato in premessa, le aliquote dell'IRAP erano state ridotte, di circa il 10 per cento, dall'art. 6 del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito con la legge n. 89 del 2014. Più precisamente, tale disposizione prevedeva che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, l'imposta fosse determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,50 per cento in luogo del 3,90 per cento prevista dall'art. 16 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Anche le aliquote previste dallo stesso articolo per particolari categorie di contribuenti erano state corrispondentemente ridotte: per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, l'aliquota era ridotta dal 4,20 al 3,80; per le imprese bancarie e gli enti e società finanziarie, era ridotta dal 4,65 al 4,20 e per le imprese di assicurazione dal 5,90 al 5,30. Inoltre, per i produttori agricoli era stata ridotta dall'1,90 all'1,70 l'aliquota prevista dall'art. 45 del decreto legislativo n. 446.

Queste riduzioni sono ora abrogate, con la conseguenza, come già accennato in premessa, che tornano applicabili a partire dal 2014 le aliquote previste dagli articoli 16 e 45, prima delle modifiche introdotte dal ricordato decreto-legge n. 66. La decorrenza di tale misura è la stessa prevista per le riduzioni, e cioè il periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2013. Le riduzioni, pertanto, sono state abolite senza aver ricevuto praticamente alcuna applicazione sostanziale.

L'aumento delle aliquote, combinato con la deduzione analitica delle spese per il personale dipendente, comporta una rimodulazione dell'onere relativo all'IRAP che si tradurrà in una sostanziale riduzione di tale onere per le imprese cosiddette a maggiore intensità di lavoro, e, per contro, un aumento dell'onere per le imprese che occupano un limitato numero di dipendenti a tempo indeterminato in rapporto al valore della produzione conseguito; effetto questo, che si potrebbe rilevare per alcune imprese molto penalizzante.

anche nel caso in cui tale deducibilità fosse consentita. Nel primo caso, il problema assume rilevanza maggiore poiché la riferibilità delle spese sostenute ai singoli stanziamenti sarebbe necessaria per stabilire se per tali spese è ammessa o meno la deduzione dall'imponibile IRAP; nel secondo caso, invece, la stessa operazione sarebbe necessaria semplicemente per stabilire se tali somme si riferiscono a esercizi per i quali è stata operata la deduzione dall'IRES della quota di IRAP relativa al lavoro e, cioè, come abbiamo già visto (cfr. nota 31), ai fini della rilevazione di sopravvenienze tassabili nell'esercizio in cui viene sostenuta la spesa.

L'unico rimedio a tale situazione previsto dalla nuova normativa – il cui ambito di applicazione, come appresso si dirà, appare fra l'altro piuttosto incerto – interessa una categoria molto circoscritta dei contribuenti e non risolve il problema, quindi, per i contribuenti che occupano manodopera sia pure in misura molto ridotta. In particolare, il comma 21 ha stabilito che i contribuenti privi di personale dipendente hanno diritto a un credito d'imposta, nella misura del 10 per cento dell'imposta lorda, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, da utilizzare, peraltro, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Tale compensazione può essere operata a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione. Quindi la compensazione del credito relativo al primo periodo d'imposta di applicazione della norma potrà essere operata a partire dal 2016.

La disposizione pone come requisito per fruire di tale credito l'assenza di lavoratori dipendenti, senza specificare che deve trattarsi di dipendenti a tempo indeterminato. Pertanto, si potrebbe ritenere che il credito d'imposta non spetti, non solo ai contribuenti che impiegano dipendenti a tempo indeterminato, ma anche a quelli che abbiano solo dipendenti a tempo determinato, ancorché tali contribuenti non fruiscano, salvo che nelle ipotesi marginali sopra evidenziate, di alcuna deduzione delle spese per il personale, né fissa, né analitica. Per tali contribuenti, quindi – se questa soluzione fosse confermata dall'Agenzia delle entrate – la riforma in esame si tradurrebbe sicuramente in un maggiore onere. Si tratta, se così fosse, di un effetto che esprime, evidentemente, la ipotetica volontà del legislatore di incentivare ulteriormente e indirettamente la formazione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato, precludendo al rapporto di lavoro a tempo determinato l'accesso a qualsiasi beneficio; questa soluzione, peraltro, potrebbe determinare disparità di trattamento forse eccessive e difficilmente giustificabili. Anche questo aspetto, quindi, va opportunamente chiarito dai competenti organi dell'Amministrazione⁴⁰.

Per quanto riguarda la natura di questo credito, osserviamo che esso può essere utilizzato sia in compensazione verticale per ridurre gli importi dovuti a titolo di IRAP, sia in compensazione orizzontale con altri tributi o con contributi previdenziali. Al riguardo si è posto il problema della rilevanza che esso possa avere ai fini

⁴⁰ Preme semplicemente aggiungere che se poi l'Agenzia aderisse alla tesi più favorevole di concedere il credito ai rapporti di lavoro a tempo determinato, alcune incertezze si potrebbero prospettare per quei contribuenti che hanno impiegato personale dipendente solo in una frazione del periodo d'imposta. In questi casi si dovrebbe comunque ammettere che il credito d'imposta sia spettante, *pro quota*, per quella parte del periodo d'imposta in cui si è verificato il requisito dell'assenza di personale.

dell'imposizione sui redditi. L'Agenzia delle entrate ha precisato, in una risposta resa in occasione di Telefisco 2015⁴¹, che il credito in questione genera una sopravvenienza attiva tassabile. Nella stessa risposta è stato anche precisato che il credito d'imposta non rileva, invece, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR.

In effetti, il credito è stato concepito come un vero e proprio *bonus* da utilizzare per i pagamento di imposte e contributi, sicché appare difficile mettere in discussione la sua rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Osserviamo, peraltro, che la funzione ultima del credito è quella di determinare l'effettivo onere che il contribuente deve sostenere a titolo di IRAP. In altri termini, l'IRAP che grava su questi contribuenti è costituita dall'importo dovuto in base all'aliquota risultante dalle modifiche apportate con la legge di stabilità, diminuito di un dieci per cento calcolato, per l'appunto, sull'ammontare dell'imposta dovuta. In quest'ottica, sarebbe stato forse preferibile prevedere, per questa categoria di contribuenti, più che un credito d'imposta una detrazione o, in alternativa, delle aliquote specifiche pari a quelle previste per gli altri contribuenti diminuite del dieci per cento, e cioè le aliquote risultanti dalle riduzioni previste nel 2014 ora revocate. In tal caso, si sarebbe ovviato al problema dianzi esposto: in altri termini, non vi sarebbe stato dubbio che il beneficio non avrebbe potuto essere considerato un elemento positivo di reddito.

5. Le disposizioni transitorie

La disposizione che annulla le riduzioni di aliquota previste lo scorso anno ha effetto – ripetiamo - *“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013”*, e quindi, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dal 2014.

Per quanto concerne gli acconti dovuti per il 2014 – o comunque per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 – rimane ferma, per espressa disposizione contenuta nel comma 23, la norma secondo cui *“ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 secondo il criterio previsionale, di cui all'articolo 4 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n.*

⁴¹ La risposta è stata inserita nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6 del 19 febbraio 2015, par. 7.1.

154, in luogo delle aliquote di cui alle lettere a), b), e c) del comma 1 applicabili al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, si tiene conto, rispettivamente, delle aliquote del 3,75; 4,00; 4,50; 5,70 e 1,80 per cento⁴². In sostanza, questa norma prevede un metodo particolare di calcolo che impone, ai contribuenti che intendano determinare l'acconto con il metodo previsionale, di assumere a base del calcolo aliquote convenzionali determinate in misure intermedie fra quelle anteriori alle riduzioni stabilite nel 2014 – e ora ripristinate – e quelle ridotte, ora revocate. Tale disposizione comporta che il maggior importo che dovesse risultare a saldo, determinato in base alle aliquote ora in vigore, non potrà determinare l'applicazione di interessi o, a maggior ragione, di sanzioni, laddove il maggiore importo sia riconducibile all'applicazione delle aliquote più elevate.

Il Direttore Generale

Micossi

⁴² Art. 2, comma 2, del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito con la legge n. 89 del 2014.