



ASSOLOMBARDA
Confindustria Milano Monza e Brianza

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

Speaker

Francesca Affini

12 novembre 2015



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

☰ SOMMARIO

- le fonti: norma e prassi	1
- le modifiche più recenti alle regole Irap	4-18
- le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte	19-33
- il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio	34-39
- gli accantonamenti ed il TFR	40-42
- il riaddebito del costo del lavoro: lavoro somministrato e distacco	43-44
- acconto 2015: metodo storico e previsionale	45-49
- opzione ravvedimento : misura delle sanzioni	50

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

⋮ LE FONTI : norma e prassi

- legge 23 dicembre 2014, n.190, articolo 1, comma 20
- decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446
- decreto legge 6 dicembre 2011, n.201, articolo 2 (legge 22 dicembre 2011 n.214)
- circolare Agenzia Entrate n.27/E del 26 maggio 2009
- circolare Agenzia Entrate n.36/E del 16 luglio 2009
- circolare Agenzia Entrate n.39/E del 22 luglio 2009
- circolare Agenzia Entrate n.22/E del 9 giugno 2015
- circolare Assonime n.7 del 2 aprile 2015



LE MODIFICHE PIU' RECENTI ALLE REGOLE IRAP

a) Le regole di determinazione base Irap

modifiche all'impianto IRAP		
norma	modifiche al decreto Irap	decorrenza
art.1, co.50, L.244/2007	abrogazione 11-bis	periodo d'imposta 2008
abrogazione dell'obbligo di apportare alle componenti positive e negative, rilevanti ai fini della determinazione della base IRAP, le variaizoni in aumento e diminuzione rilevanti ai fini TUIR. Componenti di bilancio non rilevano più nei limiti fiscalmente		
art.1, co.50, L.244/2007	articolo 5	periodo d'imposta 2008
base IRAP é la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio		



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

1) sganciamento dalla regole di determinazione imponibile Ires

Abrogazione articolo 11-bis decreto IRAP

*[I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, **si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi.** Tuttavia, non si applicano le disposizioni degli articoli 56, comma 3, lettera a), 91, 96, 97, 98 e 109, commi 5, secondo periodo, e 6, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'articolo 17, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. **Le erogazioni liberali, comprese quelle previste dall'articolo 100, comma 2, del predetto testo unico delle imposte sui redditi, non sono ammesse in deduzione.**]*



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

2) adeguamento dei principi IRAP

	abrogazione 11 c.3 <i>decreto Irap</i>	nuovo articolo 5 c.4 <i>decreto Irap</i>
correlazione	Ai fini della determinazione della base IRAP, concorrono proventi ed oneri classificabili fra voci diverse, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi.	I componenti positivi e negativi classificabili in altre voci di conto economico concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.
	abrogazione 11 c. 4 <i>decreto Irap</i>	nuovo articolo 5 c.5 <i>decreto Irap</i>
classificazione contabile	Indipendentemente dalla collocazione in conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione	Indipendentemente dalla collocazione in conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

3) conferme e novità

conferma	indeducibilità in capo al soggetto passivo irap dei costi che non costituiscono componenti positive Irap per il percettore
novità	rafforzamento, ai fini Irap del criterio di derivazione diretta dal bilancio (con eccezioni)
conferma	irrelevanza ai fini Irap dei fenomeni valutativi (voci B10 c, d)
novità	sganciamento delle regole Irap da quelle Ires ed conseguente irrelevanza delle variazioni fiscali derivate dal Tuir



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

4) criterio di inerenza «derivato da Tuir»

novità	inerenza delle spese imputate a conto economico in applicazione dei principi civilistici. Rilevano i limiti di deducibilità del Tuir, intesi come presunzioni legali di parziale inerenza.
sono rilevanti Irap nei limiti di deducibilità del Tuir, salvo diversa prova analitica dell'inerenza fornita dal contribuente (circ. AdE 36-2009)	
art.100	oneri di utilità sociale
art.102, co.9	spese relative ad apparecchiature per servizi di comunicazione
art.108, co.2	spese di rappresentanza
art.164, co.1	spese relative a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati promiscuamente nell'esercizio di imprese



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

4) criterio di inerenza «derivato da Tuir»

Con la **circolare 39-2009** è stato precisato che :

«...non si è inteso, nè sarebbe stato possibile, reintrodurre il legame tra IRES e IRAP che è venuto meno a seguito dell'abrogazione dell'articolo 11-bis del decreto IRAP.»

(i limiti di deducibilità Tuir sono) «presunzioni legali di parziale inerenza, introdotte per evitare controversie sull'analitica determinazione dell'inerenza.»

«La circolare non altera in alcun modo il trattamento di costi dedotti (dal contribuente) integralmente o in misura superiore (ai limiti del Tuir), per i quali **l'Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni del TUIR** che nel sistema dell'IRAP non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti.»

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

5) Il costo del lavoro

costo del lavoro	circ.27/2009 §1.4
i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente ed assimilato inclusi nella voce B9) dell'articolo 2425 del codice civile, non sono deducibili , per espressa previsione normativa, anche qualora fossero classificati in una voce diversa del conto economico	
le spese sostenute per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuano ad essere deducibili se sono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente	l'acquisto di tute e scarpe da lavoro
	corsi di aggiornamento professionale
	servizi di mensa
	servizi di trasporto collettivo dei dipendenti
	somme erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte
	rimborsi analitici delle spese di vitto, di alloggio e di viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le regole di determinazione della base Irap :

5) Il costo del lavoro

costo del lavoro	circ.27/2009 §1.4
restano indeducibili tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda	somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità
	le indennità di trasferta
	le indennità di mancato preavviso
	le indennità per rischio
	i premi aziendali



LE MODIFICHE PIU' RECENTI ALLE REGOLE IRAP

b) Il regime di indeducibilità da Ires

Attenuazione parziale della previsione secondo cui l'imposta non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi (art.1 co.2 decreto Irap)	
norma	periodi interessati
art.6, D.L 185/2008	periodo d'imposta 2008 e istanza per periodi "aperti"
deduzione del 10% dell'IRAP, forfetariamente riferita all'imposta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati	
art.2, co.1-1-quater, D.L. 201/2011	periodo d'imposta 2012 e istanza per periodi "aperti"
deduzione dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti	

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP da IRES

- a) indeducibilità è prevista dai principi istitutivi (art.1 decreto Irap) e non consegue alla definizione del presupposto dell'imposta (art.2 decreto Irap)
- b) indeducibilità risultava contraria al principio di tassazione del «reddito» al netto dei costi sostenuti
- c) le disposizioni introdotte non modificano il decreto Irap ma integrano i contenuti dell'art.99 Tuir «oneri fiscali e contributivi»



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP da IRES :

Unico2015 – variazioni in aumento

- rigo RF16 imposte indeducibili : ammontare dell'IRAP che risulta a C.Ec.

Unico2015 – variazioni in diminuzione

- rigo RF55 **cod.12** : 10% dell'Irap versata nel p. d'imposta deducibile ai sensi dell'art. 6 del decreto-legge n. 185 del 2008;

- rigo RF55 **cod.33**: IRAP versata e relativa alla quota delle spese del personale al netto delle deduzioni (art. 11, co. 1, lett. a), co.1-bis, co. 4-bis e co. 4-bis.1)



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP da IRES :

1) **deduzione forfetaria** pari al 10% dell'Irap versata

se interessi passivi netti hanno concorso alla base Irap

non deve essere indicato l'importo analitico degli interessi passivi>attivi che hanno concorso alla base Irap, purché vi abbiano concorso...(circ. 8/E del 13 marzo 2009 § 5.1)

allora è deducibile il 10% dell'IRAP versata, nei limiti dell'imposta dovuta.

Esempio:

anno t : presenza interessi passivi nella base Irap

saldo Irap anno t	2.000
deduzione 10%	200

anno (t+1) : assenza interessi passivi nella base Irap

acconti Irap anno (t+1)	5.500
deduzione NON SPETTANTE	
IRAP dovuta anno (t+1)	5.000

Δ+ RF 16 = 5.000

Δ- RF 55 cod.12 = 200



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP dall'IRES :

1) deduzione forfetaria pari al 10% dell'Irap versata in UNICO SC2015

Variazioni
in aumento

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
RF9	Reddito determinato con criteri non analitici				,00
RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				,00
RF12	Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	
		1	,00	2	,00
				3	,00
RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)				,00
RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
RF15	Interessi passivi in deducibili			1	,00
				2	,00
RF16	Imposte in deducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				5.000,00
RF17	Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali		1	,00
				2	,00
RF18	Spese per mezzi di trasporto in deducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR				,00

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	12	2	200,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	
			,00			,00				37	,00



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP dall'IRES :

2) **deduzione analitica** del costo del personale

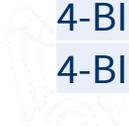
se le spese del personale hanno concorso alla base Irap

allora Quota imponibile delle spese del personale dipendente e assimilato

meno

deduzioni ammesse

riferimento	codice	
1-A-1	INAIL	contributi per assicurazioni obbligatorie infortuni sul lavoro
1-A-2	CUNEO BASE	
1-A-3	CUNEO MAGG	
1-A-4	PREVID	contributi previdenziali e assistenziali di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato
1-A-5	Apprendisti/Disabili/CFL/R&S	
1-BIS	AUTOTR.	indennità di trasferta non tassate delle imprese di autotrasporto merci
4-BIS	IND FORFAIT	deduzione fissa su base imponibile ≤180.999,91
4-BIS.1	400kE	componenti positivi ≤ 400.000 euro



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP dall'IRES :

2) **deduzione analitica** del costo del personale

Anno t:

Valore della produzione lorda		500.000
di cui costo del personale	150.000	
deduzioni		-49.500
Base Irap netta		450.500
Saldo Irap		2.000
$(150.000 - 49.500) / 450.500 = 22,31\% * 2.000 = 446,17$		

Anno t+1:

Valore della produzione lorda		550.000
di cui costo del personale	140.000	
deduzioni		-80.500
Base Irap netta		469.500
Acconti Irap		5.000
Irap dovuta		5.000
$(140.000 - 80.500) / 469.500 = 12,67\% * 5.000 = 633,65$		

Δ+ RF 16 = 5.000

Δ- RF 55 cod.33 = (446,17+663,65)=1.080

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... la progressiva deducibilità dell'IRAP dall'IRES :

2) deduzione analitica costo del personale in UNICO SC2015

Variazioni
in aumento

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	¹	,00	²	,00
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
RF9	Reddito determinato con criteri non analitici				,00
RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				,00
RF12	Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	
		¹	,00	²	,00
				³	,00
RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)				,00
RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
RF15	Interessi passivi in deducibili			¹	,00
				²	,00
RF16	Imposte in deducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				5.000,00
RF17	Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali		¹	,00
				²	,00
RF18	Spese per mezzi di trasporto in deducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR				,00

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37		
	33		1.080,00		,00		,00			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

LE DEDUZIONI IRAP : lo stato dell'arte

1) le deduzioni analitiche

articolo 11 D.Lgs 446/97			BENEFICIARI	ESCLUSI	CONDIZIONI
co.1) lett.a)	n.1	i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro	chiunque	nessuno	
	n.5	le spese relative agli apprendisti			
	n.5	le spese relative ai disabili			
	n.5	le spese per personale assunto con CFL			



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

2) le deduzioni analitiche «condizionate»

articolo 11 D.Lgs 446/97		BENEFICIARI	ESCLUSI	CONDIZIONI
co.1) lett.a)	n.4	i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato		le imprese che operano in concessione/tariffa
	n.5	costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo		attestazione di effettività dei costi
co.1-bis		indennità di trasferta contrattuali	imprese autorizzate all'autotrasporto di merci	importo che non costituisce reddito di lavoro (art.51, co.5 TUIR)



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

3) le deduzioni forfetarie: il cuneo fiscale

articolo 11 D.Lgs 446/97		BENEFICIARI	ESCLUSI	CONDIZIONI	
co.1) lett.a)	n.2	per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, 7.500 euro , su base annua/ 13.500 euro per le lavoratrici e per ciascuno di età inferiore ai 35 anni		imprese che operano in concessione/tariffa (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, rifiuti)	3 è ALTERNATIVA a 2 e nei limiti dei de-minimis (reg CE 69/2001 Commissione UE del 12 gennaio 2001)
	n.3	se impiegati nel periodo d'imposta in : Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, l'importo é 15.000 euro , su base annua/ 21.000 euro per le lavoratrici e per ciascuno di età inferiore ai 35 anni		imprese che operano in concessione/tariffa + banche, enti finanziari, assicurazioni	

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

4) le deduzioni forfetarie : i contribuenti minori

articolo 11 D.Lgs 446/97		BENEFICIARI	CONDIZIONI
co.4-bis	8.000 euro	base IRAP \leq 180.759,91 euro;	base IRAP \leq 180.999,91
	6.000 euro	180.759,91 euro < base IRAP \leq 180.839,91 euro;	
	4.000 euro	180.839,91 euro < base IRAP \leq 180.919,91 euro;	
	2.000 euro	180.919,91 euro < base IRAP \leq 180.999,91 euro;	
co.4-bis.1	1.850euro, su base annua fino a un max di 5 dipendenti	componenti positivi IRAP \leq 400.000 euro	



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

5) la deduzione per rientro ricercatori (fino a 2015)

articolo 17 D.L. 185/2008	CONDIZIONI
Non concorrono alla base Irap i costi di ricercatori che entro il 2013 sono venuti a svolgere l'attività in Italia, acquisendo la residenza; il beneficio vale in quell'anno e per i due successivi	ricercatori in possesso di titolo di studio universitario, non occasionalmente residenti all'estero che hanno svolto attività di ricerca o docenza presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi all'estero



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

articolo 11 D.Lgs 446/97		BENEFICIARI	CONDIZIONI	
co.4-quater	costo del personale a tempo indeterminato che costituisce incremento della base occupazionale rispetto al personale mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente	numero dipendenti 31/12/t > media dipendenti anno (t-1)	nell'anno dell'assunzione e per i due periodi d'imposta successivi	max 15.000 euro per dipendente assunto \leq aumento del costo del lavoro (B9 + B14)

clausola di DECADENZA dalla deduzione

n° dipendenti \leq lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta



rif.: circolare 13 febbraio 2006 n.7/E; circolare 12 luglio 2006 n.26/E

ASSOLOMBARDA
Confindustria Milano Monza e Brianza

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

Consistenza lavoratori a tempo indeterminato al 31/12

- esclusi i dipendenti cessati nell'anno e compresi quelli cessati al 31/12
- assunti con contratto parziale valgono «1»
- compresi i dipendenti in aspettativa non retribuita
- compresi i dipendenti che beneficiano di altre deduzioni (ex: disabili, ricercatori, ecc..)

Media lavoratori a tempo indeterminato anno precedente

$$= \frac{\text{numero giorni riferiti ai dipendenti a tempo indeterminato}}{365 \text{ giorni}}$$

- sono considerati tutti i lavoratori a tempo indeterminato
- lavoratori a contratto part-time rilevano per $\frac{\text{Ore di lavoro del contratto}}{\text{Ore del contratto a tempo pieno}}$
- compresi i dipendenti che beneficiano di altre deduzioni



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

Società controllate e collegate

- L'incremento occupazionale rileva al netto delle diminuzioni in società controllate o collegate ex art.2359 c.c.

SONO CONTROLLATE le società:

- le quali un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- In cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- che sono sotto l'influenza dominante di un'altra in relazione a particolari vincoli contrattuali.

Per l'accertamento della situazione di controllo mediante partecipazione, vanno considerati i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; NON RILEVANO i voti spettanti per conto terzi.

SONO COLLEGATE le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole; si presume se nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

CONSIDERARE le diminuzioni occupazionali avvenute in società controllate dalla stessa società che, a sua volta, controlla l'impresa che intende beneficiare della deduzione



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

Neo costituite

- non rileva l'incremento che consegue dall'assorbimento di attività preesistenti (fusione, conferimento, ..)
- ogni assunzione vale come incremento perché la media di riferimento è zero

NOTA :

- la deduzione matura *per testa*, in capo al «neo-tempo indeterminato», senza ulteriori condizioni se non la prosecuzione del rapporto di lavoro
- negli anni (t+1) e (t+2) possono anche NON verificarsi nuove assunzioni o incrementi
- la cessazione del rapporto di lavoro fa venir meno la deduzione dall'inizio dell'anno
- il dipendente assunto e cessato nell'anno rileva



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

La deduzione massima è pari a 15.000 euro

da ragguagliare ad anno

nel limite dell'incremento della voce (B9+B14)

costo del personale distaccato presso l'azienda e le prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione sono iscritti in B7

MINORE tra

Costo sostenuto per il nuovo assunto

e

15.000 euro eventualmente ragguagliato

DEDUZIONE TEORICA
calcolo «per testa»

MINORE tra

Σ deduzione teoriche

e

incremento costo del lavoro nell'anno

DEDUZIONE SPETTANTE
calcolo complessivo

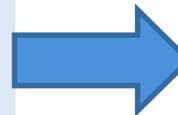


Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

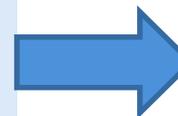
6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

consistenza al 31 dicembre 2014	22
numero dipendenti assunti nel 2015	5
consistenza al 31 dicembre 2015	27
media periodo precedente (2014)	26,3
incremento occupazionale 2015	0,7
deduzioni fruibili nel 2015	5



se si verifica l'incremento occupazionale **27 > 26,3** allora la deduzione spetta per tutti i dipendenti assunti a tempo indeterminato **5**

consistenza al 31 dicembre 2015	27
consistenza al 31 dicembre 2016	25
- dipendenti cessati nel 2016	5
- dipendenti assunti nel 2016	3
media periodo precedente (2015)	26,5
incremento occupazionale 2016	- 1,5
deduzioni fruibili nel 2016	5
- relative al 2016	zero
- relative al 2015	5



la deduzione spetta **fino a che il contratto** dei neoassunti 2015 cui è riconducibile, **non si risolve**



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

6) la deduzione per incremento lavoratori a tempo indeterminato

Dipendente «1» assunto il 1/4/2015 - tempo pieno - costo 10.000 - $15.000 \cdot 9/12 = 11.250$

DEDUZIONE SPETTANTE = 10.000

Dipendente «2» assunto il 15/7/2015 - tempo parziale 50% - costo 50.000 - $15.000 \cdot 50\% \cdot 169/365 = 3.472,60$

DEDUZIONE SPETTANTE = 3.472,60

hp: il costo del lavoro (B9+B14) é incrementato di 12.500



la deduzione «per testa» deve essere riproporzionata

dip.	costo	ded. max	ded. teorica
1	10.000	11.250	10.000
2	50.000	3.473	3.473
	60.000	14.723	13.473

Dipendente «1»

$$13.473 : 10.000 = 12.500 : x$$

$$x = \mathbf{9.278}$$

Dipendente «2»

$$12.500 - 9.278 = \mathbf{3.222}$$

Le deduzioni spettano per l 2015, 2016 e 2017 se:

@ i rapporti di lavoro non si interrompono

@ l'impresa non decade dall'agevolazione (n.dip ≤ media occupati)

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

7) la cumulabilità delle deduzioni

articolo 11 D.Lgs 446/97			CUMULO	articolo 11 D.Lgs 446/97			CUMULO	
A N I A C L H I E T	n.1	i contributi per le assicurazioni infortuni	SI	F O R M I N O R I	co.4-bis	deduzione forfetaria di 8.000 fino a 2.000, riconosciuta per scaglioni della base imponibile Irap, compresa tra 180.759,91 a 180.999,91	SI	
	n.5	le spese relative agli apprendisti	SI					
	n.5	le spese relative ai disabili	SI					
	n.5	le spese per personale assunto con CFL	SI					
C I S C E A O L E	n.2	7.500 per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato / 13.500 per le lavoratrici e per ciascuno di età inferiore ai 35 anni	alternativa a n.5 e 4-bis.1	I N C R E M .	co.4-bis.1	deduzione forfetaria di 1.850, su base annua fino a un max di 5 dipendenti	SI	
	n.3	se impiegati in : Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, 15.000 / 21.000 per le lavoratrici e per ciascuno di età inferiore ai 35 anni	alternativa a n.5 e 4-bis.1					
A N E L L I C O N D I C H	n.4	i contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori a tempo indeterminato	alternativa a n.5 e 4-bis.1	R I C E R C A	co.4- quater	costo del personale a tempo indeterminato che corrisponde all' incremento della base occupazionale rispetto alla media degli occupati nel periodo precedente	SI	
	n.5	costi sostenuti per gli addetti alla ricerca e sviluppo	SI					
	co.1-bis	indennità di trasferta contrattuali autotrasportatori	SI					
					articolo 17 D.L. 185/2008			
					Non concorrono alla base Irap i costi di ricercatori che rientrano acquisendo la residenza; il beneficio vale in quell'anno e per i due successivi			SI

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

8) la nuova deduzione per il personale a tempo indeterminato

Nuova deduzione inserita all'art.11, co. 4-octies decreto Irap, introduce la possibilità 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-bis.1 e 4-quater**».

Si tratta del costo del personale a tempo indeterminato che eccede :

- deduzioni analitiche per contributi per le assicurazioni infortuni
- deduzioni analitiche per le spese relative agli apprendisti
- deduzioni analitiche per spese relative ai disabili
- deduzioni analitiche per il personale assunto con contratti CFL
- deduzioni analitiche per contributi previdenziali ed assistenziali dei lavoratori a tempo indeterminato
- deduzioni analitiche per il costo degli addetti all'attività di ricerca e sviluppo
- deduzioni forfetarie per cuneo fiscale (7.500/13.500) aumentati a (15.000/21.000)
- deduzioni analitiche per indennità di trasferta per imprese autotrasporto
- deduzione forfetaria fino a 5 dipendenti
- deduzione per incremento occupazionale



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... le deduzioni IRAP : lo stato dell'arte

8) la nuova deduzione per il personale a tempo indeterminato

Nuova deduzione inserita all'art.11, co. 4-octies decreto Irap, introduce la possibilità 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-bis.1 e 4-quater**».

NON RILEVA che **le imprese in concessione o a tariffa** non siano beneficiarie delle deduzioni forfetarie del cuneo fiscale: **fruiranno comunque della deduzione integrale** del costo dei dipendenti a tempo indeterminato, attraverso una deduzione ex co. 4-octies potenziata (circ.22-2015)

Restano **ESCLUSI i contratti a termine** per causa dell'attività (stagionali) o per normativa di settore.



⋮ IL COSTO DEL LAVORO a tempo indeterminato : le voci di bilancio

L'introduzione dell'ulteriore deduzione per 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**» suggerisce di verificare le poste del bilancio dove devono essere correttamente rilevati i costi del personale dipendente, tra cui quelli dei rapporti a tempo indeterminato.

Non è stata modificata la previsione del decreto IRAP, per cui **i costi del personale, inclusi nella voce B9, restano indeducibili, anche se classificati in voce diversa** del conto economico.

Si rende necessario *individuare i costi relativi a rapporti di lavoro a tempo indeterminato rilevati* - distinguendoli da quelli relativi a rapporti a tempo determinato - in quanto il loro importo complessivo consente di determinare la nuova deduzione aggiuntiva



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio

Il principio contabile OIC12 stabilisce che

- **alla voce B9** sono indicati

tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, **ivi incluso il lavoro interinale**

- alla voce **B9 a)** sono indicati

i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente; i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (ad esempio, indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali).



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio

- alla voce **B9 b)** sono indicati gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, ecc.), al netto degli importi “fiscalizzati” in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri sociali afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte, di cui all'ultimo periodo del precedente punto 9a)

I contributi assistenziali e previdenziali dei dipendenti a tempo indeterminato sono deducibili (art.11, co.1, lett.a) n.4 decreto Irap), tuttavia erano escluse dal beneficio, le imprese operanti in concessione/tariffa.

dal **2015** la deduzione è estesa alle imprese che operano in regime di concessione/tariffa



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio

- alla voce **B9 c)** sono indicate

Accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il **TFR maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile**. Il costo è rilevato anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del TFR.

In questa voce è rilevato anche l'importo del TFR maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

- alla voce **B9 d)** sono indicate

Accantonamenti ad eventuali **fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR** e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne. La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio

- alla voce **B9 e)** sono indicati

Tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo di esempio:

- ✓ Indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo
- ✓ Quote associative versate a favore dei dipendenti (quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari)
- ✓ Borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari
- ✓ Oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Il costo del lavoro a tempo indeterminato : le voci di bilancio

- alla voce **B14 e)** sono indicati
Oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9

Costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci (costi per i beni B6, costi per servizi B7, costi per locazioni B8).



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

⋮ GLI ACCANTONAMENTI ED IL TFR : come si applica la nuova deduzione

Sono costi di lavoro dipendente **deducibili** – in forza della deduzione analitica – se relativi a rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato :

- a) le quote TFR maturate dall'esercizio 2015
- b) la successiva rivalutazione delle quote TFR accantonate fino al 2014

NON sono costi DEDUCIBILI gli accantonamenti a fondi, per oneri futuri relativi a personale dipendente, effettuati dal 2015: si tratta di costi di natura estimativa e non di costi sostenuti.

Dal 2015, **al verificarsi dell'evento** per cui sono stati accantonati, **se riferiti a rapporti a tempo indeterminato, sono deducibili.**

L'Agenzia ha precisato che l'**accantonamento** non concorre alla deduzione analitica dell'IRAP da IRES (circ. 22/2015)



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Gli accantonamenti ed il Tfr : gli accantonamenti pregressi

Gli accantonamenti ante 2015 non sono stati dedotti. Dal 2015, **al verificarsi dell'evento** per cui sono stati accantonati, **se riferiti a rapporti a tempo indeterminato, sono dedotti.**

- ✓ Sono oneri che rientrano nella voce della nuova deduzione (art.11, co.4-octies, decreto Irap)
- ✓ Fino al 2014 hanno concorso alla deduzione analitica dell'IRAP da IRES, pertanto è necessario recuperare a tassazione la quota IRAP dedotta
- ✓ Nell'anno in cui è sostenuto il costo, il contribuente rileva un componente positivo di reddito (art.88 Tuir)
- ✓ L'utilizzo dei fondi deve essere idealmente attribuito agli accantonamenti più remoti e stanziati fino al 2014.

- ❖ si deve esaurire, in via prioritaria, il fondo che ha generato Irap dedotta da IRES
- ❖ il recupero a tassazione dell'importo dedotto consente di non rettificare deduzioni/istanze di rimborso

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Gli accantonamenti ed il Tfr : variazioni in aumento Ires

accantonamento	utilizzo fondo	Irap e Ires
≤ 2014	≤ 2014	Irap non deducibile / Irap dedotta da Ires
≤ 2014	> 2014	Nell'anno dell'utilizzo, recupero a tassazione dell'Irap già dedotta da Ires (variazione in aumento)
> 2014	> 2014	Non concorso alla deduzione analitica di Irap da Ires / deduzione nell'anno di utilizzo

Quota TFR	Irap e Ires
≤ 2014	Non deducibile da Irap / Irap dedotta da Ires
> 2014	Deducibile Irap



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

IL RIADDEBITO DEL COSTO DEL LAVORO : lavoro somministrato e distacco

Contratto di somministrazione

Il contratto tra somministratore e utilizzatore può essere concluso “a termine” o “a tempo indeterminato”

La nuova deduzione analitica sul costo del lavoro a tempo indeterminato dipende dal tipo di rapporto tra datore di lavoro e il dipendente.

Ai fini della nuova disposizione essa spetta all'utilizzatore per il periodo di effettivo impiego (in bilancio B9a), a condizione che il rapporto di lavoro tra somministratore e il suo dipendente, sia a tempo indeterminato.

somministratore/dipendente	utilizzatore
rapporto a tempo indeterminato	deduzione Irap



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

⋮ IL RIADDEBITO DEL COSTO DEL LAVORO : lavoro somministrato e distacco

Distacco

Il soggetto distaccante deduce i costi sostenuti in relazione al personale distaccato, impiegato a tempo indeterminato; analogamente rilevano ai fini Irap i rimborsi rilevati delle spese del personale distaccato.

distaccante	distaccatario
deduce il costo e tassa il rimborso	deduzione Irap



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

⋮ ACCONTO IRAP 2015: METODO STORICO E PREVISIONALE

Art.30 Decreto Irap : nel periodo d'imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata, sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti.

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società è fissata al 100 per cento del rigo IR21 (totale imposta).

IR21 > 20,66 euro



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... Acconto IRAP2015: metodo storico e previsionale

Art.17 DPR 435/2001 : acconto è versato in due rate

40% entro il termine per il versamento del saldo del periodo 2014

non dovuto se ≤ 103 euro

maggiorato dello 0,40% (interesse corrispettivo entro 30 giorni dal termine)

60% entro il 30 novembre (solari) o

l'ultimo giorno dell'11° mese del periodo d'imposta

Al contribuente è consentito commisurare gli acconti sulla base dell'imposta che prevede di determinare per il periodo di competenza versando **il minore tra** imposta relativa :

al periodo precedente (**storico**) **punto IR21 IRAP2015**

a quello in corso (**previsionale**)



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... L'acconto IRAP 2015 : il metodo previsionale

Art. 4 D.L. 69/1989

“Le disposizioni relative a interessi e soprattassa per l'omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti ... non si applicano:

a) in caso di omesso versamento di una o di entrambe le rate, se l'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso, al netto delle detrazioni e crediti di imposta e delle ritenute di acconto, è di ammontare non superiore ... a lire 40 mila per i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e per quelli soggetti all'imposta locale sui redditi;

b) in caso di insufficiente versamento della prima rata, se l'importo versato non è inferiore al 40 per cento della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso;

c) in caso di omesso o insufficiente versamento della seconda rata, se **l'importo versato come prima rata o quello complessivamente versato non è inferiore alla somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto** in base alla dichiarazione relativa al periodo in corso.”

Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... L'acconto IRAP 2015 : il metodo previsionale

- ❖ E' plausibile ritenere che per il 2015 l'IRAP dovuta possa essere inferiore rispetto a quella pagata nel 2014.
- ❖ E' molto ragionevole che l'ipotesi si applichi ai contribuenti destinatari della **nuova deduzione Irap introdotta**, ovvero coloro che occupano maggiormente lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.
- ❖ Un credito Irap per l'anno 2015 può certamente essere utilizzato in compensazione verticale dell'acconto Irap 2016; tuttavia l'eventuale utilizzo in **compensazione orizzontale** incide sul plafond di 700.000 euro annui e se superiore a 15.000 richiede la preliminare apposizione del visto di conformità

Non ci sono vincoli di scelta per il metodo di determinazione **tra primo e secondo acconto**.

E' ammessa la scelta sul metodo di determinazione degli acconti **tra imposte diverse** (non vi è obbligo di tenere conto nell'acconto Ires dell'effetto riflesso delle maggiori deduzioni Irap).



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

... L'acconto IRAP 2015 : il metodo previsionale

Determinare l'imposta dovuta per il 2015

a) considerando la nuova deduzione sui tempi indeterminati

b) non appare semplice effettuare ipotesi per il 2015, in termini di eccedenza Ace come credito Irap

c) per i soggetti privi di dipendenti il credito d'imposta del 10% non incide sull'imposta dovuta



Il calcolo dell'Irap 2015 e il costo del lavoro

⋮ L' «opzione» ravvedimento : misura delle sanzioni

Se l'imposta IRAP dovuta per il 2015 rivelasse, ex post, versamenti in acconto insufficienti, il contribuente:

a) ridetermina gli acconti, partendo dal dato dell'imposta dovuta;

b) la differenza sul primo e/o secondo acconto può essere versata entro il termine di presentazione di Irap2016;

L'istituto del ravvedimento riduce la sanzione del 30% a $1/8 \Rightarrow 30\% * 1/8 = 3,75\%$





ASSOLOMBARDA

Confindustria Milano Monza e Brianza

www.assolombarda.it

www.farvolaremilano.it

www.assolombardanews.it

 [@assolombarda](https://twitter.com/assolombarda)

 [company/assolombarda](https://www.linkedin.com/company/assolombarda)

 [AssolombardaTV](https://www.youtube.com/AssolombardaTV)

 [@assolombarda](https://www.instagram.com/assolombarda)