

STATISTICHE SULLE DICHIARAZIONI FISCALI
NOVITA' NORMATIVE IRAP
ANNO D'IMPOSTA 2015

A cura di
Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali
Ufficio di Statistica

Sommario

DEDUZIONE INTEGRALE DEL COSTO DI LAVORO RELATIVO AI DIPENDENTI ASSUNTI CON CONTRATTO A TEMPO INDETERMINATO	3
PATENT BOX	4
ECCEDENZIA ACE	5
INTERVENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE	5
ESERCIZIO DELL' ATTIVITÀ DI MEDICO IN CONVENZIONE CON STRUTTURE OSPEDALIERE.....	6

DEDUZIONE INTEGRALE DEL COSTO DI LAVORO RELATIVO AI DIPENDENTI ASSUNTI CON CONTRATTO A TEMPO INDETERMINATO

A decorrere dall'anno d'imposta 2015, è deducibile il costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato eccedente le deduzioni applicate ai sensi dell'articolo 11 del Dlgs 446/1997, comma 1, lettera a)¹, comma 1-bis², comma 4-bis³ e 4-quater⁴.

Nel quadro IS (Sezione I) della dichiarazione IRAP relativa al 2015, occorre riportare analiticamente i valori delle singole deduzioni preesistenti (contributi INAIL, cuneo fiscale, ecc.) e, per differenza, il valore "residuo" deducibile in applicazione del **nuovo comma 4-octies dell'art. 11 del Decreto n. 446/1997**.

In particolare, la deduzione del "costo residuo" per il personale dipendente a tempo indeterminato va "quantificata" nel **rigo IS7** e poi riportata nello specifico rigo previsto all'interno dei quadri relativi alla determinazione della base imponibile (IQ64 per le persone fisiche, IP70 per le società di persone, IC69 per le società di capitali, IE57 per gli enti non commerciali e IK20 col. 5 per le Amministrazioni ed enti pubblici).

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 22/2015, ha chiarito che le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015 rientrano nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili.

Per quanto attiene, invece, agli accantonamenti per oneri futuri connessi al rapporto di lavoro, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, essendo di natura estimativa, non possono essere dedotte ai fini IRAP e, pertanto, tali oneri rileveranno quando si verificherà l'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio.

Nel contratto di somministrazione lavoro, la deduzione integrale dei costi può essere utilizzata dall'impresa che utilizza il lavoratore, solo se il rapporto di lavoro sottostante, tra datore di lavoro (agenzia di somministrazione) e dipendente, sia a tempo indeterminato.

Imprese senza dipendenti

A decorrere dal periodo d'imposta 2015 ai soggetti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, spetta un credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione orizzontale, pari al 10% dell'imposta lorda determinata.

¹ I contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; la deduzione forfetaria ed i contributi assistenziali e previdenziali per i lavoratori a tempo indeterminato; le spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratti di formazione e lavoro, personale addetto alla ricerca e sviluppo.

² indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci.

³ La deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400 mila euro.

⁴ La deduzione per l'incremento della base occupazionale.

PATENT BOX

La Legge di Stabilità 2015 ha istituito nel nostro ordinamento il c.d. Patent box, un regime di tassazione agevolata, su base opzionale, dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali⁵, utilizzabile da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni e dal regime contabile adottato, purché residenti nel territorio dello Stato e quelli residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e lo scambio di informazioni sia effettivo.

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti direttamente o tramite Università e società terze per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (cd. costi qualificati) e i costi complessivi afferenti il bene medesimo (cd. costi complessivi)⁶.

La quota di reddito agevolabile non concorre alla formazione del reddito complessivo per il 50% del suo ammontare. Tuttavia, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015 la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30% e al 40%.

Tale agevolazione esplica i suoi effetti anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Nel modello IRAP, al **rigo IS88**, va indicato:

- nella colonna 1, l'ammontare della quota del valore della produzione agevolabile derivante dall'utilizzo dei beni che non concorre a formare il valore della produzione netta;
- nella colonna 2, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni che non concorre a formare il valore della produzione netta.

La somma degli importi di cui alle colonne 1 e 2 del rigo IS88, deve essere portata in diminuzione del valore della produzione netta.

⁵ Trattasi di: redditi derivanti da software protetto da copyright; brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione; marchi d'impresa; disegni e modelli, giuridicamente tutelabili; informazioni aziendali e di esperienze tecnico-industriali.

⁶ L'ammontare dei costi complessivi è dato dalla somma dei costi qualificati (indicati al numeratore) con le spese di ricerca e sviluppo derivanti da rapporti con consociate e le spese relative all'acquisizione del bene immateriale.

ECCEDENZA ACE

A partire dall'anno d'imposta 2014 è prevista la possibilità di convertire in credito IRAP l'eccedenza ACE non utilizzata per ridurre il reddito imponibile ai fini I.I.RAP.

Una volta effettuata la conversione⁷, il credito d'imposta che ne deriva è utilizzabile solo in diminuzione dell'IRAP (e non in compensazione in F24) e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo.

Dunque, nelle dichiarazioni relative all'anno d'imposta 2015, i soggetti interessati dovranno calcolare:

- la seconda quota del credito convertito nella precedente dichiarazione;
- la parte della prima quota dell'anno precedente che non ha trovato capienza nell'IRAP dell'esercizio;
- la prima quota della conversione effettuata nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2015.

Va compilata la Sezione XIV del modello, indicando nel rigo **IS85, colonna 4**, il credito evidenziato nella dichiarazione precedente e nella **colonna 5** del medesimo rigo quello determinato nell'apposito prospetto del quadro RS dell'UNICO 2016.

Nel rigo IS86, invece, devono essere indicati i crediti residui che non hanno trovato capienza nell'IRAP dell'esercizio.

Si evidenzia come debba essere utilizzato prioritariamente il secondo quinto del credito del periodo d'imposta precedente e, successivamente, il primo quinto del credito "maturato" nell'esercizio.

INTERVENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

I professionisti possono esercitare la propria attività in forma associata, costituendo una vera e propria struttura con una gestione unitaria delle entrate, oppure perseguire l'unico fine di dividere alcune spese di interesse comune, quali ad esempio i locali e le utenze. L'ordinanza 27005/2014 della Cassazione ha definito che l'applicazione dell'Irap vada esclusa solo nel secondo caso.

La Corte ha escluso che l'esistenza di un dipendente determini automaticamente il requisito dell'autonoma organizzazione. Va verificato, infatti, in che misura il lavoratore subordinato potenzi l'attività produttiva. Non è indice di un'autonoma organizzazione la presenza di un collaboratore che, ad esempio, apra la porta o risponda al telefono mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente (ordinanza 26991/2014).

In merito all'assoggettabilità IRAP degli **agenti di commercio e dei promotori finanziari** la Corte di Cassazione, ha chiarito che tali contribuenti sono assoggettabili ad IRAP esclusivamente qualora sussista una autonoma organizzazione dell'attività.

⁷ Si rammenta come non sia obbligatoria e possa essere effettuata per una parte dell'eccedenza ACE e non per l'intero importo.

Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:

- non sia, inserito in strutture organizzative e quindi sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione;
- impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI MEDICO IN CONVENZIONE CON STRUTTURE OSPEDALIERE

La Legge di Stabilità 2016, comma 125, ha inserito il nuovo comma 1-bis all'art. 2, D.lgs. n. 446/1997, in base al quale:

“Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale”.

In pratica, viene disposto che non sussiste autonoma organizzazione ai fini IRAP, con conseguente non assoggettamento all'imposta, per i medici che:

- hanno sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della propria professione;
- per l'attività svolta presso dette strutture percepiscono più del 75% del proprio reddito complessivo.

Il nuovo comma 1-bis entra in vigore il 1° gennaio 2016, quindi produce effetti pieni dal periodo d'imposta 2016. Tuttavia, si ritiene che possa influenzare anche la dichiarazione 2016 relativa all'anno d'imposta 2015.

Relativamente all'esercizio della professione medica, si segnala che la Cassazione ha affermato non essere soggetto ad Irap il medico convenzionato SSN, che disponga di uno studio di 50 metri quadrati e delle attrezzature necessarie.