

Circolare n. 7 /2007

**Legge Finanziaria anno 2007/5
Riduzione del cuneo fiscale**

Premessa

Con la presente circolare si continua l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 avente ad oggetto "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (di seguito Legge Finanziaria 2007), pubblicata in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 2006.

In questa sede verranno analizzate le principali modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2007 in materia di Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

Particolare attenzione sarà dedicata alle nuove deduzioni per la determinazione della base imponibile e la conseguente riduzione del cosiddetto cuneo fiscale.

Indice argomenti

1. Irap - Aspetti generali;
2. Il Cuneo Fiscale;
3. Deduzione forfetaria;
4. Deduzione dei contributi;
5. Deduzione per imprese che utilizzano lavoratori svantaggiati;
6. Entrata in vigore delle deduzioni;
7. Adeguamento alla disciplina comunitaria.

1.Irap - Aspetti generali

Le norme istitutive dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive sono state dettate dal D.Lgs. 446/1997.

In particolare, l'art. 3 individua i soggetti passivi dell'imposta e l'art. 11 disciplina le disposizioni comuni per la determinazione della base imponibile, precisando le voci di bilancio che rilevano o meno al fine della determinazione dell'imposta.

Lo stesso articolo fissa il sistema di deduzioni dalla base imponibile finalizzato negli ultimi anni ad un progressiva riduzione dell'imponibile.

Soggetti Passivi

Soggetti passivi Irap sono coloro che esercitano abitualmente un'attività autonomamente organizzata e diretta alla produzione o allo scambio di beni, o alla prestazione di servizi. Pertanto, sono soggetti passivi:

- a) le società per azioni, le società a responsabilità limitata, le società in accomandita per azioni, società cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- b) le società in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti equiparati a norma dell'art. 5 del TUIR, nonché persone fisiche esercenti attività commerciale;
- c) le persone fisiche e società semplici esercenti arti e professioni;
- d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario con esclusione degli agricoltori esonerati;
- e) le società e gli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato.
- f) le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 c. 2, D.Lgs. 3.2.1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

I soggetti che possono fruire delle nuove deduzioni previste dalla Finanziaria 2007 sono i soggetti compresi dalla lettera a) alla lettera e), con esclusione delle banche, degli enti finanziari, delle imprese di assicurazione e delle imprese operanti in concessione ed 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.

2.II Cuneo Fiscale

La Legge Finanziaria 2007, ai commi da 266 a 270, interviene direttamente sul D.Lgs. 446/1997 introducendo nuove modifiche alle disposizioni di determinazione della base imponibile contenute nel predetto art. 11, ivi compresa la previsione di ulteriori deduzioni per la riduzione del cosiddetto “cuneo fiscale”.

Tali deduzioni sono entrate in vigore a far data dal 1° gennaio 2007.

Il cuneo fiscale è la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta che resta a disposizione del lavoratore ed è costituito dalle imposte e dai contributi commisurati alle retribuzioni, che sono pagati dal datore di lavoro e dal lavoratore.

Pertanto lo si può definire come un insieme eterogeneo di elementi, (che gravano su diversi soggetti), che di fatto riducono il reddito disponibile dei lavoratori ed aumentano i costi delle imprese.

Il "taglio" al cuneo costituisce la principale misura di sostegno allo sviluppo, realizzata attraverso la riduzione dell'incidenza del tributo regionale.

L'agevolazione si basa essenzialmente su due tipologie di deduzioni collegate ai costi gravanti sul lavoro: una deduzione forfetaria e una deduzione per imprese che utilizzano lavoratori svantaggiati.

3.Deduzione forfetaria

Il nuovo articolo 11 del D.Lgs 446/1997 prevede, che i soggetti passivi Irap, determinata la base imponibile dell'imposta a norma degli artt. da 5 a 10, possano portare in deduzione dalla stessa i seguenti nuovi importi:

- Euro 5.000 per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta; la deduzione compete per ogni lavoratore presente a libro paga e matricola nel corso del periodo d'imposta e che intrattenga un rapporto di lavoro a tempo indeterminato;
- Euro 10.000 per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (di seguito zone svantaggiate). Detta deduzione è alternativa a quella del punto precedente e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola del de minimis di cui al Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12.1.2001 (Euro 100.000 nel triennio) e successive modificazioni.

Le seguenti tabelle sintetizzano quanto appena illustrato.

Tabella 1: deduzione forfetaria di base

Deduzione	Regioni	Non è ammessa la deduzione nelle imprese che svolgono attività nei settori:
€ 5.000,00	Emilia Romagna	· Bancari;
	Friuli Venezia Giulia	· Altri enti finanziari;
	Lazio	· Imprese di assicurazione
	Liguria	· Imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori:
	Lombardia	Energia
	Marche	Acqua
	Piemonte	Trasporti
	Toscana	Infrastrutture
	Trentino Alto Adige	Poste
	Umbria	Telecomunicazioni
	Veneto	Raccolta e depurazione delle acque di scarico
Valle d'Aosta	Raccolta e smaltimento di rifiuti	

Tabella 2: deduzione forfetaria maggiorata (per le aree svantaggiate)

Deduzione	Regioni	Non è ammessa la deduzione nelle imprese che svolgono attività nei settori:
€ 10.000,00		· Bancari;
		· Altri enti finanziari;
	Abruzzo	· Imprese di assicurazione
	Basilicata	· Imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori:
	Calabria	Energia
	Campania	Acqua
	Molise	Trasporti
	Puglia	Infrastrutture
	Sicilia	Poste
	Sardegna	Telecomunicazioni
		Raccolta e depurazione delle acque di scarico
	Raccolta e smaltimento di rifiuti	

La deduzione va ripartita su base annua, tenendo conto del ragguaglio ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel singolo periodo di imposta.

Va da sé che la deduzione spetta anche in relazione ai dipendenti che non risultano più in forza alla fine del periodo di imposta, poiché si tratta di un abbattimento forfetario della base imponibile, connesso a ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato nel singolo periodo di imposta. La deduzione, dunque, spetta a prescindere dal momento di assunzione del dipendente, sia esso precedente al periodo d'imposta o durante lo stesso. Lo stesso vale per la deduzione dei contributi cui è dedicato il paragrafo successivo.

Tabella 3: esempio di deduzione forfetaria spettante ad un'azienda tipo

Dipendente	Periodo assunzione	Deduzione forfetaria di base spettante
Rossi	In forza per tutto l'anno	Euro 5.000
Verdi	Assunto 1° giugno	Euro 2.931,51 pari a $(5.000/365*214)$
Bianchi	Assunto dal 1 gennaio al 31 ottobre	Euro 4.164,38 Pari a $(5.000/365*304)$
Neri	Assunto il 1° maggio con contratto part – time di 4 ore al giorno	Euro 1.678,08 pari a $(5.000/365*245*1/2)$
Totale deduzione		13.773,97

Per gli enti non commerciali le deduzioni competono relativamente ai soli dipendenti impiegati nell'ambito dell'attività commerciale.

In caso di assegnazione promiscua del dipendente all'attività commerciale ed all'attività non commerciale, la deduzione deve essere ridotta dell'importo corrispondente al rapporto tra i ricavi dell'attività commerciale ed il totale dei ricavi.

4. Deduzione dei contributi

Anche gli oneri sociali, quali i contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro relativi ai dipendenti a tempo indeterminato, possono formare oggetto di deduzione ai fini IRAP. Tale deduzione non è alternativa a quella forfetaria.

La deduzione IRAP potrà essere usufruita solo da quelle imprese che determinano la base imponibile con il metodo analitico, atteso che le aziende che utilizzano il metodo retributivo trovano già esclusi dalla base imponibile gli oneri previdenziali ed assistenziali.

La deduzione sarà pari ai contributi previdenziali ed assistenziali che gravano sul datore di lavoro relativamente ai dipendenti a tempo indeterminato.

C'è da dire che sia la deduzione forfetaria di base che quella maggiorata, così come la deduzione degli oneri sociali, si applicano per tutti i soggetti a partire dal mese di febbraio 2007 ed in misura ridotta alla metà fino al mese di giugno; solo a partire dalle retribuzioni del mese di luglio, pertanto, le nuove deduzioni diverranno operative per il loro intero ammontare.

Si riporta uno schema di calcolo della deduzione per i contributi, relativa ad una impresa con un solo lavoratore impiegato per tutto il 2007, ed avente una retribuzione lorda di euro 20.000. Si precisa altresì che i contributi a carico dell'impresa sono pari al 24,95% del lordo corrisposto, quindi euro 4.990.

Nell'esempio relativamente ai diversi periodi di retribuzione, il carico per oneri sociali ammonta ad euro 415,83 (4.990/12).

Tabella 4: esempio di deduzione forfetaria e contributiva

Mese	Deduzione forfetaria di base	Deduzione per oneri sociali
Gennaio 07	0	0
Da febbraio a giugno 07	208,33 per ogni mese (5.000/12/2)	207,91 per ogni mese (415,83/2)
Da luglio a dicembre 07	416,66 per ogni mese	415,83 per ogni mese
Deduzione totale	3.541,61	3.534,53

Nei citati commi viene espressamente previsto che le deduzioni forfetarie andranno ragguagliate ad anno, mentre quelle dei contributi, dovranno essere determinati in relazione agli importi dei singoli mesi.

5. Deduzione per l'assunzione di lavoratrici in situazione di svantaggio

Con il nuovo comma 4- *sexies* dell'art.11 del Decreto IRAP, si introduce una nuova deduzione, alternativa alle precedenti, relativa all'assunzione di lavoratrici che versano in situazioni di svantaggio come specificato dal regolamento (CE) n. 2204/2002, che definisce quale lavoratrice svantaggiata, una qualsiasi donna che operi in un'area geografica a livello NUTS II (Nomenclatura delle unità territoriali statistiche), dove il tasso medio di disoccupazione superi il 100% della media comunitaria nei due anni precedenti, e dove altresì la disoccupazione femminile abbia varcato la soglia del 150% del tasso di disoccupazione maschile dell'area considerata, per almeno due dei tre anni precedenti.

Le aree geografiche interessate da tale incentivo sono:

- Lazio, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna.

La deduzione consiste nel minore importo tra costo del personale neoassunto, 20.000 euro moltiplicato per il numero dei dipendenti assunti e l'incremento globale del lavoro, indicato in Conto Economico.

Il minore dei tre valori va a sua volta moltiplicato per i seguenti coefficienti:

- 5 nel caso in cui le assunzioni avvengano nella nel Molise, Abruzzo ed alcune zone localizzate in regioni nel Centro –Nord;

- 7 nel caso si assumano dipendenti in Regioni del Sud, quali la Calabria , Basilicata, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Si sottolinea che l'importo della deduzione IRAP così ottenuto può andare ad azzerare la base imponibile del tributo.

Allo scopo di comprendere come avviene la deduzione descritta si riporta in tabella un esempio di una lavoratrice assunta il 1° gennaio 2007:

Tabella 5: esempio di deduzione destinata alle imprese che assumono lavoratrici in situazioni di svantaggio

Costo del lavoro della neoassunta	17.000 euro
Deduzione massima	20.000 euro
Incremento globale del costo del lavoro	15.000 euro
Deduzione base spettante sull'intero territorio nazionale	15.000 (è il minor valore dei due importi precedenti)
Deduzione spettante per l'area ammessa in deroga	105.000 euro (15.000*7)

6. Entrata in vigore delle deduzioni

I commi 267 e 268 della Finanziaria 2007, disciplinano l'entrata in vigore delle nuove deduzioni, prevedendo che sia la deduzione forfetaria di euro 5.000, sia quella maggiorata di euro 10.000, che quella relativa agli oneri sociali si applicano, per tutti i soggetti a partire dal mese di febbraio 2007

In particolare le deduzioni spettano nella misura pari al 50% da febbraio a giugno, mentre a partire dal mese di luglio 2007 tali nuove disposizioni potranno essere applicate per il loro intero ammontare.

7. Adeguamento alla disciplina Comunitaria

E' il caso di ricordare che la deduzione forfetaria di base e quella relativa agli oneri sociali, sono selettive cioè escludono dalla loro applicazione alcune imprese operanti in determinati settori, ed in quanto tali hanno la necessità di essere vagliate dalla Comunità Europea per non essere equiparate ad aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 87 paragrafo 1 del Trattato CE.

La deduzione forfetaria maggiorata di euro 10.000, che è riservata alle imprese operanti nelle aree svantaggiate del Sud, non attende l'autorizzazione della Comunità Europea, poiché l'agevolazione rientra nel regime *de minimis*.

E' di questi giorni la notizia che il Governo dovrà notificare alla Commissione Europea, le motivazioni giuridiche che lo hanno portato ad essere "selettivo" nella stesura della norma relativa alla modifica del Cuneo Fiscale.

Per il Governatore Italiano le esclusioni sono giustificate dal fatto che le categorie interessate sono già state agevolate rispetto al quadro normativo precedente dall'introduzione dell'IRAP.

I tecnici dell'Esecutivo Comunitario hanno mantenuto le loro perplessità, mentre le categorie interessate hanno presentato le loro doglianze alla UE contestando le misure adottate con la Finanziaria 2007.

Sono infatti sotto scrutinio presso la Comunità Europea, i passi della norma che intervengono sull'esclusione di alcune fattispecie di aziende al godimento delle citate deduzioni.

La questione è molto delicata, infatti l'Unione Europea vorrebbe allargare i confini del "cuneo" anche alle imprese escluse dal beneficio, per tale motivo il Governo dovrà avanzare valide motivazioni giuridicamente sostenibili, per convincere gli organismi comunitari dell'esclusione di alcune imprese.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 30 marzo 2007

Dott. Gianmaria Di Meglio

Dott.ssa Francesca Sanseverino