



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RECENTI MISURE PER LA RIDUZIONE DEL "CUNEO FISCALE"*

di Carmen Mione
Dottoranda di ricerca
Luiss Guido Carli Roma

ABSTRACT

One of the main goals of the current Government is the reduction of the labor cost in order, on the one hand, to increase the purchasing power of employees and boost consumption and, secondly, to reduce immediately the taxes and contributions on enterprises to promoting employment. Despite the efforts and sacrifices of resource allocation, however, the measures recently introduced are not entirely satisfactory.

SINTESI

Tra i principali obiettivi dell'attuale Governo riveste particolare importanza la riduzione del costo del lavoro al fine, da un lato, di incrementare il potere d'acquisto dei lavoratori dipendenti e rilanciare i consumi e, dall'altro lato, di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sulle imprese favorendo l'occupazione. Nonostante gli sforzi e i sacrifici in termini di allocazione delle risorse, tuttavia, le misure recentemente adottate non appaiono del tutto soddisfacenti.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il contesto normativo – 3. Effetti delle nuove misure e problemi interpretativi – 4. Conclusioni

1. Introduzione

Il "cuneo fiscale", ovvero la differenza fra il costo del lavoro sostenuto dalle aziende e la retribuzione netta spettante ai lavoratori dipendenti, è stato oggetto di taluni recenti interventi legislativi tesi, da un lato, ad assicurare un maggiore potere d'acquisto ai lavoratori dipendenti e, dall'altro, a ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sulle imprese favorendo, conseguentemente, l'occupazione.

In primis, con l'inserimento del comma 1-bis all'art. 13 del TUIR, il legislatore ha

introdotto – dapprima in via sperimentale a partire da maggio 2014

¹ e successivamente “a regime” a decorrere dal periodo di imposta 2015² – il c.d. *bonus* “80 euro”, ovvero sia l'attribuzione di un credito ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a questo³, la cui imposta lorda sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti. Tale credito (che non concorre alla formazione del reddito imponibile) per effetto della Legge di stabilità 2015 compete in misura pari:

- all'importo fisso di 960 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro annui⁴;
- all'importo di 960 euro che decresce gradualmente fino al raggiungimento di un reddito complessivo pari a 26.000 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma inferiore a 26.000 euro.

Il credito in questione è attribuito automaticamente dai datori di lavoro sugli emolumenti erogati in ciascun periodo di paga, sulla base dei dati reddituali a loro disposizione e senza che sia necessaria un'esplicita richiesta da parte dei beneficiari.

Con la medesima finalità di stimolare i consumi, il legislatore ha introdotto la facoltà, per i lavoratori dipendenti del settore privato – esclusi i lavoratori domestici ed i lavoratori del settore agricolo – che abbiano un rapporto di lavoro in essere da almeno sei mesi presso il medesimo datore di lavoro, di richiedere una “quota integrativa della retribuzione” (c.d. “Qu.I.R.”) in busta paga, consistente nelle quote

¹ D.l. 66/2014, convertito con modificazioni dalla l. 89/2014.

² Art. 4 l. 190/2014 (“Legge di stabilità 2015”).

³ In particolare si tratta: dei compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative; delle indennità e dei compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità; delle somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale; dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa; della remunerazione dei sacerdoti; delle prestazioni pensionistiche comunque erogate; dei compensi socialmente utili.

⁴ Ai fini del riconoscimento del *bonus* vanno escluse dalla determinazione del reddito l'abitazione principale e le relative pertinenze. Viceversa, devono essere inclusi i redditi assoggettati a cedolare secca, secondo quanto stabilito dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. 23/2011.

maturande del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del cod. civ. (TFR)⁵. Tale parte integrativa della retribuzione, per espressa scelta normativa, è assoggettata a tassazione ordinaria e non è imponibile ai fini previdenziali⁶. La misura è stata introdotta in via sperimentale, per i periodi di paga tra il 1° marzo 2015 e il 30 giugno 2018.

Passando agli incentivi fiscali previsti a favore delle imprese, con l'inserimento del comma 4-*octies* all'art. 11 del d.lgs. 446/1997⁷, il legislatore ha introdotto la deducibilità integrale ai fini IRAP del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato, eccedente l'ammontare delle deduzioni – analitiche o forfetarie⁸ – riferibili al costo medesimo, unitamente alla previsione, per le imprese che non impiegano dipendenti, di un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dell'imposta lorda. In altri termini, a decorrere dal periodo di imposta 2015, i datori di lavoro che impiegano lavoratori dipendenti a tempo indeterminato hanno diritto, ove la sommatoria delle deduzioni già previste dall'ordinamento sia inferiore al costo del lavoro, ad una ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto. Coloro che non impiegano lavoratori dipendenti possono, invece, fruire, a decorrere dal 2016, di un credito di imposta da utilizzare in compensazione⁹ pari al 10% dell'IRAP lorda relativa all'anno precedente.

L'agevolazione in commento, che si aggiunge alle deduzioni già previste dall'art.

⁵ Art. 6, l. 190/2014, attuato con il d.p.c. 29/2015.

⁶ Inoltre, la stessa Legge di stabilità 2015, all'art. 6, comma 2, chiarisce che tale parte integrativa della retribuzione non concorre al raggiungimento dei limiti di reddito previsti per usufruire del *bonus* "80 euro".

⁷ Art. 5 l. 190/2014

⁸ Si fa riferimento alle deduzioni previste dai commi 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*, e 4-*quater* dell'art. 11 del d.lgs. 446/1997.

⁹ Il credito è utilizzabile sia in compensazione verticale, per ridurre gli importi dovuti a titolo di IRAP, sia in compensazione orizzontale a valere su altri tributi o sui contributi previdenziali. Al riguardo si è posto il problema della rilevanza che tale credito possa avere ai fini dell'imposizione sui redditi. L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 6 del 19 febbraio 2015, par. 7.1, ha precisato che il credito in questione genera una sopravvenienza attiva tassabile. La compensazione di detto credito è, tuttavia, soggetta al limite annuo di € 700.000,00 stabilito dall'art. 17, d.lgs. 241/1997.

11 del d.lgs. 446/1997 fino a concorrenza del costo sostenuto per il lavoro a tempo indeterminato¹⁰, è fruibile dai soggetti passivi IRAP che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9 del medesimo provvedimento¹¹.

Correlati a tali interventi, vi sono stati quelli in tema di aliquote: prima il d.l. 66/2014 le ha ridotte del 10%, poi l'art. 5, comma 2 della Legge di stabilità 2015 le ha riportate all'originario ammontare. In sostanza la prevista riduzione non è mai operata¹².

Ulteriormente, a favore dei datori di lavoro, è stato previsto¹³ l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali – per un periodo massimo di 36 mesi e nel limite dell'importo di 8.060 euro annui – con riferimento alle nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato¹⁴ decorrenti dal 1° gennaio 2015 e stipulati entro il 31 dicembre 2015.

2. Il contesto normativo

Sul versante degli incentivi a favore dei lavoratori, come anticipato, il *bonus* "80

¹⁰ Il nuovo comma 4-*octies* dell'art. 11 del d.lgs. 446/1997, infatti, non abolisce le altre deduzioni previste dallo stesso articolo bensì consente 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, lett. a), 1-bis, 4-bis1 e 4-quater del presente articolo".

¹¹ Pertanto, sono interessati dalla nuova disposizione le società di capitali e gli enti commerciali, le imprese individuali e le società di persone, le banche e gli altri enti e società finanziari, le imprese di assicurazioni, gli esercenti arti e professioni e i produttori agricoli titolari di reddito agrario e assimilati. Sono invece esclusi gli enti privati che svolgono esclusivamente attività non commerciali e le amministrazioni pubbliche per i quali il valore della produzione è determinato con riferimento alle retribuzioni del personale dipendente. Di conseguenza, la deduzione generalizzata delle spese in questione su base analitica non sarebbe compatibile con il suddetto criterio di determinazione della base imponibile.

¹² Nonostante l'effetto sostanzialmente retroattivo della disposizione in esame, non è prevista alcuna deroga espressa allo Statuto dei diritti del contribuente poiché, di fatto, la norma non aveva ancora trovato applicazione. Peraltro, con l'art. 5 comma 3 della Legge di stabilità sono stati comunque fatti salvi gli effetti delle disposizioni abrogate "ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 secondo il criterio provvisorio" di cui all'art. 4 del d.l. 69/1989. Di conseguenza, non saranno irrogabili sanzioni né saranno dovuti interessi dai contribuenti che in sede di calcolo e di versamento dell'acconto Irap per il 2014 hanno applicato le aliquote nella misura ridotta prevista dal d.l. 66/2014.

¹³ Art 12, l. 190/2014.

¹⁴ Sono esclusi da tale agevolazione i contratti di apprendistato e i contratti di lavoro domestico.

euro"¹⁵ è stato inizialmente introdotto in via sperimentale solo per il 2014¹⁶. Successivamente – con la Legge di stabilità 2015 – il legislatore è tornato sui suoi passi, rendendo strutturale il *bonus* IRPEF a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Da un punto di vista normativo, tuttavia, la relativa disciplina è rimasta pressoché invariata¹⁷, confermando l'esclusione dall'ambito soggettivo dell'agevolazione i pensionati, i lavoratori autonomi e gli incapienti, ovvero coloro che percepiscono un reddito annuo inferiore ad 8.145,00 euro circa (c.d. *no tax area*)¹⁸.

Sotto il profilo strettamente operativo, i lavoratori dipendenti percepiscono il *bonus* in busta paga sotto forma di accredito. Dal canto loro i datori di lavoro, in qualità di sostituti di imposta, recuperano il credito attribuito ai dipendenti mediante

¹⁵ Nella prima versione della norma il credito era pari a 640 euro annui per i titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati la cui imposta lorda, determinata sui redditi oggetto di agevolazione, fosse di importo superiore alle detrazioni da lavoro spettanti e il cui reddito complessivo nel 2014 non fosse superiore a 26.000 euro. L'importo inferiore del credito rispetto a quanto previsto dalla Legge di stabilità 2015 era giustificato dal minore arco temporale di operatività della misura, entrata in vigore nel maggio 2014.

¹⁶ Tuttavia, il comma 1 dell'art. 1 del citato d.l. 66/2014 già preannunciava "*un intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015 [...] al fine di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, finanziata con una riduzione e riqualificazione strutturale e selettiva della spesa pubblica*".

¹⁷ Alla luce della prassi dell'Agenzia delle entrate (circolari 28 aprile 2014, n. 8/E; 14 maggio 2014, n. 9/E e 11 luglio 2014, n. 22/E) il *bonus* è da ritenersi applicabile anche ai contribuenti fiscalmente non residenti in Italia, purché titolari di redditi ivi imponibili. Per converso, è da ritenersi che esso non spetti nel caso di collaboratori coordinati e continuativi fiscalmente non residenti i cui compensi non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto assoggettati ad una ritenuta a titolo di imposta del 30% ai sensi dell'art. 24, comma, 1-ter, d.p.r. 600/1973. Peraltro, nell'ottica di non penalizzare i lavoratori, l'Amministrazione finanziaria si è occupata del coordinamento della nuova normativa con le altre disposizioni di favore concernenti il lavoro dipendente. In proposito, ad esempio, è stato chiarito che le somme percepite dai lavoratori dipendenti per l'incremento della produttività aziendale – per cui è prevista la tassazione sostitutiva con aliquota del 10% in luogo di quella ordinaria – non vanno computate nel reddito complessivo al fine di calcolare l'importo del credito spettante. Nella stessa ottica, con riferimento ai lavoratori c.d. frontalieri – per i quali è prevista una concorrenza parziale del reddito di lavoro dipendente alla formazione del reddito complessivo – la verifica della spettanza del credito va effettuata tenuto conto del reddito di lavoro dipendente eccedente i 6.700 euro.

¹⁸ La *ratio* di tale esclusione risiede nella circostanza che i soggetti che percepiscono un reddito inferiore a 8.145,00 euro possono beneficiare in pieno della detrazione per lavoro dipendente, ex art. 13 del TUIR pari ad € 1.880,00 euro circa. Si evidenzia, peraltro, che, in astratto, anche un soggetto incapiente può percepire il *bonus* quando l'incapienza non è determinata dall'applicazione della detrazione per reddito di lavoro dipendente, ma da una qualsiasi detrazione per i familiari a carico.

compensazione – ex art. 17 del d.lgs. 241/1997¹⁹ – con le somme a debito utilizzando il modello F24 ordinario²⁰.

Con riferimento alla “quota integrativa della retribuzione” prevista dalla Legge di stabilità 2015 a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato, si evidenzia che già nel 2011 sotto il governo Berlusconi si era discusso dell'opportunità di aumentare il potere d'acquisto dei lavoratori dipendenti facendo leva sul TFR; tali discussioni, tuttavia, si erano risolte in un nulla di fatto e la misura era stata (temporaneamente) abbandonata²¹. Nel 2014, come detto, il legislatore ha reintrodotto, seppur in via sperimentale, la facoltà per i lavoratori dipendenti del settore privato di richiedere la liquidazione mensile in busta paga della quota maturanda del TFR. Tale facoltà si aggiunge alla possibilità di richiedere un anticipo del TFR maturato già prevista dalla normativa vigente²².

Passando all'analisi delle nuove disposizioni recanti agevolazioni in materia di IRAP²³, è opportuno evidenziare che non è certo la prima volta che il legislatore interviene sull'incidenza dei costi per il personale dipendente ai fini del calcolo del valore della produzione.

Dal 2006 ad oggi, infatti, si sono susseguite molteplici modifiche normative che

¹⁹ Per tale compensazione non rileva il limite massimo compensabile di 70.000 euro di cui alla l. 388/2000 (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 2014), né la limitazione di cui all'art. 31 del d.l. 78/2010 che introduce un divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, per un ammontare superiore ad euro 1.500 (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2014).

²⁰ I datori di lavoro sono tenuti a riconoscere “in automatico” il credito spettante ai lavoratori dipendenti, ripartendolo tra le retribuzioni loro erogate, non essendo necessaria alcuna richiesta in tal senso da parte dei relativi beneficiari. I soggetti aventi i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ma privi di sostituto di imposta – a titolo esemplificativo, i lavoratori il cui contratto è cessato prima del mese di maggio 2014 (entrata in vigore del d.l. 66/2014) – possono comunque richiedere il *bonus* attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi.

²¹ M. GIANNINI, *La manovra delle bollicine*, in *La Repubblica*, 30 agosto 2011

²² L'art. 2120 c.c., commi 6-11, prevede che dopo otto anni di servizio il lavoratore dipendente può richiedere un anticipo fino a un massimo del 70% del TFR maturato fino a quel momento. L'erogabilità di tale anticipo, tuttavia, non è incondizionata, ma subordinata all'esigenza di far fronte a spese sanitarie oppure all'acquisto della prima casa per sé o per i propri figli.

²³ Art. 1, commi 20 e 21 della l. 190/2014.

hanno reso particolarmente articolata la disciplina di riferimento contenuta all'art. 11 del d.lgs. 446/1997. Si rammenta, in sintesi, come un primo intervento di riduzione del c.d. cuneo fiscale sia stato compiuto con la Legge finanziaria 2007²⁴ che ha introdotto per i soggetti privati²⁵ la deducibilità di un importo fisso su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta²⁶ (somma inizialmente pari a 5.000 euro, poi ridotta a 4.600 euro²⁷ e da ultimo aumentata a 7.500 euro²⁸).

In via alternativa è stata altresì introdotta la deducibilità di una somma fissa – all'inizio pari a 10.000 euro, poi ridotta a 9.200²⁹ euro e da ultimo elevata a 15.000 euro³⁰ – per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nelle regioni economicamente svantaggiate (*i.e.* Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia)³¹.

Entrambe le predette deduzioni si applicano poi in misura maggiorata (rispettivamente sino a 13.500 euro e a 21.000 euro) in caso di assunzione di lavoratori di sesso femminile o di età inferiore ai 35 anni³².

Da ultimo, ulteriori deduzioni fisse sono previste per i soggetti passivi con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro per ogni lavoratore dipendente

²⁴ Art. 1, comma 266, della l. 296/2006.

²⁵ Si tratta dei soggetti passivi IRAP elencati all'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) del d.lgs. n. 446/97 con esclusione delle imprese operanti a concessione e a tariffa nel settore delle c.d. *utilities*.

²⁶ Art. 11, comma 1, lett. a), n. 2) del d.lgs. 446/1997.

²⁷ Art. 1, comma 50, lett. f) della L. 244/2007.

²⁸ Art. 1, comma 484 della L. 228/2012.

²⁹ Art. 1, comma 50, lett. f) della l. 244/2007.

³⁰ Art. 1, comma 484 della l. 228/2012.

³¹ Art. 11, comma 1, lett. a), n. 3) del d.lgs. 446/1997.

³² Oltre alle suddette deduzioni in misura fissa, sono altresì deducibili nella determinazione della base imponibile IRAP: i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (con i medesimi requisiti soggettivi previsti per le deduzioni a somma fissa di cui sopra); le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro; per i soli soggetti privati di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) del D.Lgs. n. 446/97, i costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo. Cfr. ancora l'art. 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. 446/1997.

impiegato nel periodo d'imposta³³ (fino a un massimo di cinque), nonché, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014³⁴, è accordata una deduzione – per un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto – per i soggetti che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.

Infine, come accennato, sempre nell'ottica di riduzione del costo fiscale sostenuto dalle imprese, è stato introdotto un esonero contributivo della durata di tre anni entro un limite massimo di 8.060 euro annui per i privati che assumano dipendenti con contratto a tempo indeterminato nel 2015.

3. Effetti delle nuove misure e problemi interpretativi

Come evidenziato, in materia di costo del lavoro il contesto normativo, generato da interventi legislativi stratificatisi nel tempo, risulta particolarmente frammentato. Le disposizioni introdotte nel 2014 sono sostanzialmente ispirate alla finalità di riduzione del cuneo fiscale gravante sul lavoro dipendente.

In particolare, sul versante dell'IRPEF la *ratio* delle misure richiamate rimane quella di garantire un maggiore potere di acquisto immediato ai lavoratori dipendenti e assimilati mediante un incremento reddituale direttamente risultante dalla busta paga.

Con riferimento all'IRAP, alla luce dei molteplici interventi di detassazione del costo del lavoro succedutisi nel tempo, può addirittura affermarsi che la tradizionale impostazione di esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP – secondo l'originaria *ratio* di tale tributo³⁵ – è stata definitivamente abbandonata, così

³³ Art. 11, comma 4-bis.1 del d.lgs. 446/1997.

³⁴ Art. 11, comma 4-quater del d.lgs. 446/1997 come sostituito dall'art. 1, comma 132 della l. 147/2013.

³⁵ Per tutti, F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627; G. MELIS, *Note minime sulla*

superando uno dei profili più controversi di tale tributo. Come riconosciuto dalla Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, l'originaria indeducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP è giustificata dalla circostanza che tale prelievo si appunta sulla "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" ovvero sia i finanziatori, i dipendenti ed i collaboratori dell'imprenditore o del professionista. Tuttavia, tale profilo sostanziale è stato ritenuto sin dall'introduzione dell'imposta particolarmente distorsivo nella misura in cui va ad incrementare il cuneo fiscale relativo al lavoro dipendente. Oggi non è azzardato affermare che l'impostazione originaria si è completamente rovesciata, al punto che la regola generale è divenuta quella di integrale deducibilità del costo del lavoro ai fini IRAP.

Il legislatore del 2014, infatti, ha adottato una soluzione radicale. Si tratta di un intervento normativo che se, da un lato, ha palesemente snaturato il tributo di cui trattasi, dall'altro lato risponde ad un chiaro orientamento di politica economica volto ad incidere in maniera sensibile sia sulle regole sia sui costi fiscali e contributivi del mercato del lavoro³⁶.

Ciò premesso, è opportuno evidenziare che i dubbi interpretativi posti dalle nuove misure sono non irrilevanti.

Sul versante IRPEF, e con particolare riferimento al *bonus* "80 euro", le criticità riguardano in particolar modo l'automatico riconoscimento del *bonus* da parte dei sostituti di imposta³⁷. Siffatta impostazione, volta a semplificare gli adempimenti in

"disapplicazione" dell'Irap da parte del giudice nazionale, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2005, 691.

³⁶ In tale ottica si collocano sia le novità legislative in tema di contratto di lavoro e flessibilità previste dalla l. 183/2014 (c.d. "Jobs Act"), sia la previsione di cui al citato art. 12 della Legge di stabilità 2015 che prevede l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali – per un periodo massimo di 36 mesi e nel limite dell'importo di 8.060 euro annui – con riferimento alle nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato stipulati entro il 31 dicembre 2015.

³⁷ E. INNOCENZI – M. MARIANETTI, *Il "bonus" IRPEF tra chiarimenti amministrativi e difficoltà applicative*, in *Corr. trib.*, 2014, 2483

capo al datore di lavoro, potrebbe rivelarsi invero problematica nell'ipotesi di coesistenza di più rapporti lavoro o di possesso di redditi ulteriori tali da determinare il superamento del tetto massimo previsto *ex lege*. In assenza di indicazioni,, il datore di lavoro è tenuto ad erogare automaticamente il credito con il rischio che questo dovrà poi essere restituito in sede di conguaglio a fine anno, per superamento del limite reddituale. In tale ottica, il dovere di "diligenza" che si ritiene sussistere da parte del sostituto d'imposta – il quale dovrebbe prudentemente astenersi dall'erogare il *bonus* in tutti quei casi in cui, a prescindere dalle comunicazioni del lavoratore, sia a conoscenza di circostanze ostative al riconoscimento del beneficio – appare forse eccessivo.

Allo stesso modo, la concessione di una "quota integrativa della retribuzione" consistente nelle porzioni maturande del TFR, ha generato non poche perplessità. Nello specifico, ci si è chiesti se nella prospettiva del lavoratore dipendente sia preferibile mantenere intatta la liquidazione al termine del rapporto di lavoro, anziché beneficiare di un incremento mensile tutt'altro che significativo³⁸. Si tratta, però, di questione di fatto da risolvere caso per caso.

Anche sul versante degli incentivi fiscali in tema di IRAP, gli interventi del 2014 pongono una serie di questioni sulle quali occorre soffermare l'attenzione.

Sotto un primo profilo, in particolare, l'individuazione dei soggetti ai quali spetta la deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato non appare scevra da dubbi interpretativi. Nello specifico è stato sollevato il dubbio³⁹ se la norma debba ritenersi applicabile non a tutte le categorie di imprese, ma solo a quelle che già potevano beneficiare delle deduzioni preesistenti, con la conseguenza che, ove così

³⁸ M. FINIZIO, *Tfr in busta paga, per le imprese sarà un flop*, in *Il Sole 24Ore*, 2 marzo 2015. In proposito, l'Associazione artigiani e piccole imprese di Mestre ha calcolato che per effetto dall'anticipazione del TFR le buste paga crescerebbero in misura pari a: € 71 euro per gli operai; € 112 euro per gli impiegati; € 214 euro per i quadri.

³⁹ G. FERRANTI, *Il nuovo credito d'imposta per le imprese e i professionisti senza lavoratori dipendenti*, in *Corr. trib.*, 2015, 319

fosse, dovrebbero escludersi dall'ambito soggettivo della norma le c.d. *public utilities*⁴⁰ cui, per espressa previsione normativa, non si applicano molte delle deduzioni già previste dall'art. 11 d.lgs.446/1997⁴¹. Tale approccio letterale, tuttavia, potrebbe avere un fondamento solo ove le preesistenti deduzioni fossero subordinate alla ricorrenza di requisiti soggettivi stabiliti in via generale per tutte le fattispecie di cui all'art. 11, commi da 1 a 4-*septies*, del d.lgs. 446/1997. Al contrario, per ogni fattispecie di deduzione tale norma stabilisce requisiti soggettivi e oggettivi distinti e non coincidenti. Ne deriva che anche la deduzione prevista dal nuovo comma 4-*octies* non può avere altro ambito soggettivo se non quello previsto dalla medesima disposizione la quale, espressamente, prevede che la nuova deduzione si applichi ai "soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9", senza alcuna deroga alle caratteristiche soggettive delle imprese per le quali è destinata ad operare.

Sempre con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della misura, si osserva che mentre la nuova deduzione ha carattere di generalità e non è subordinata a requisiti particolari, le deduzioni preesistenti sono tutt'ora fruibili solo a determinate circostanze, diverse per ogni fattispecie e non sempre facilmente riscontrabili. Ciò comporta che i contribuenti sono ancora tenuti ad effettuare complesse verifiche per stabilire la fruibilità di tali deduzioni e, per differenza, la misura della nuova deduzione.

⁴⁰ Sono definite con tale locuzione le 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 dello smaltimento di rifiuti.

⁴¹ L'esclusione opera, in particolare, con riferimento alle deduzioni forfetarie – maggiorate per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni – e a quella relativa ai contributi previdenziali e assistenziali per l'impiego di dipendenti assunti a tempo determinato. In proposito, si evidenzia peraltro che la Commissione europea ha affermato – con decisione C(2007) 4133 – che tale esclusione è compatibile con il diritto dell'UE nella misura in cui in sede di determinazione della tariffa per la fruizione dei servizi di utilità generale si tenga conto della maggiore IRAP. Un'analoga esclusione, al contrario, non è prevista per la deduzione delle spese relative ad apprendisti, disabili e di quelle per personale assunto con contratti di formazione e lavoro di cui all'art. 11, comma 1, lett. A), n. 5 del d.lgs. 446/1997.

E' evidente che un'interpretazione letterale e formalistica delle nuove disposizioni genera notevoli incertezze, sulle quali sarebbe auspicabile un intervento dell'Amministrazione finanziaria finalizzato a chiarire che la nuova deduzione assorbe quelle già operanti rendendo superflua l'indagine sui relativi requisiti.

Parimenti, con riferimento al profilo oggettivo delle nuove disposizioni sono sorte talune questioni sulle quali occorrerebbe un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate. In particolar modo, l'attribuzione del beneficio della deduzione ai soli contratti a tempo indeterminato se, da un lato, indubbiamente incentiva l'instaurazione di siffatti rapporti di lavoro, dall'altro lato, configura una discriminazione non facilmente giustificabile in tutte quelle situazioni in cui, per ragioni inerenti all'attività svolta o a preclusioni di ordine legale o regolamentare, non è possibile l'impiego di dipendenti a tempo indeterminato⁴².

Altra fattispecie che merita un'attenta analisi è quella del "distacco del personale". Sulla base dei principi affermati in passato dall'Amministrazione finanziaria⁴³, nel caso di lavoratore dipendente di un'impresa italiana adibito, con carattere di continuità, all'estero, dovrebbe escludersi – ma nulla è stabilito sul piano legislativo – dall'ammontare deducibile ai fini IRAP la porzione degli oneri contributivi e retributivi che, correttamente, va ricondotta al soggetto distaccatario che ha di fatto impiegato il lavoratore.

Uguali dubbi interpretativi potrebbero porsi con riferimento alle imprese estere che impiegano lavoratori presso le proprie stabili organizzazioni italiane. In questi casi occorrerebbe, presumibilmente, analizzare caso per caso lo schema contrattuale adoperato per verificare il possesso di requisiti ai fini della deduzione.

⁴² A titolo esemplificativo, si pensi alle imprese agricole che, in ragione della stagionalità delle lavorazioni, inevitabilmente assumono personale per periodi limitati dell'anno.

⁴³ Cfr. risoluzione del MEF n. 2/DPF del 12 febbraio 2008; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 10 giugno 2008, n. 235.

4. Conclusioni

Le recenti misure in tema di riduzione del cuneo fiscale non appaiono pienamente soddisfacenti. Vale premettere che, dal punto di vista della coerenza legislativa, gli incentivi fiscali al lavoro di recente introdotti appaiono senz'altro in armonia con il chiaro orientamento di politica economica intrapreso dal governo. In particolare, nella prospettiva dei lavoratori dipendenti le nuove disposizioni rispondono all'esigenza sempre più pressante, alla luce dell'attuale crisi economica, di incrementare in tempi rapidi la capacità di acquisto dei lavoratori a basso reddito, con l'ulteriore obiettivo di innalzare i consumi. Parimenti, le disposizioni dirette alla riduzione del cuneo fiscale, che ostacola l'assunzione di personale dipendente, sono senz'altro coerenti con il chiaro obiettivo di politica economica del governo di incidere positivamente sull'occupazione.

Tuttavia, sotto il profilo della certezza del diritto, non può sottacersi un atteggiamento a dir poco ondivago del nostro legislatore. Si pensi al *bonus* "80 euro", che è stato dapprima introdotto in via sperimentale, per poi essere reso strutturale solo pochi mesi dopo. Allo stesso modo, con riferimento all'IRAP, le misure del 2014 si sommano ai molteplici interventi normativi succedutisi dal 2006 in poi, rendendo il quadro legislativo in materia vieppiù disorganico.

Inoltre, le nuove misure si inseriscono in un disegno riformatore teso ad incentivare esclusivamente l'instaurazione di rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato. Un tale orientamento, a ben vedere, genera disparità di trattamento forse eccessive e difficilmente giustificabili con quei lavori in cui il ricorso a tale schema contrattuale non è fisiologicamente praticabile⁴⁴.

Infine, sotto il profilo dell'efficienza, si evidenzia che le nuove disposizioni hanno suscitato numerose critiche.

In particolare, con riferimento alle misure a sostegno del lavoro dipendente, è

⁴⁴ M. LONGONI, *Bruciato un quarto dei redditi dei professionisti*, in *Milano Finanza*, 4 marzo 2015.

stato da più parti osservato come gli effetti positivi del *bonus* “80 euro” nonché della “quota integrativa della retribuzione” sui consumi e sulla crescita economica nazionale siano stati sopravvalutati dal Governo⁴⁵. In particolare, secondo i recenti dati Istat⁴⁶ per effetto del *bonus* IRPEF non si sarebbe realizzato alcun incremento dei consumi: atteso il persistere della crisi economica, i beneficiari del *bonus* avrebbero preferito perseguire la strada del risparmio. Parimenti, con riferimento all’anticipazione del TFR in busta paga, è stato evidenziato che i lavoratori dipendenti, piuttosto che usufruire di una minima parte aggiuntiva di liquidità mensile, hanno preferito non rinunciare all’integrità della liquidazione al termine dell’attività lavorativa. A ciò si aggiunga che siffatta quota integrativa subisce la tassazione IRPEF ordinaria con aliquota marginale (in luogo di quella ridotta), è assoggettata alle addizionali regionale e comunale e ha l’effetto di ridurre l’ammontare delle detrazioni spettanti. In proposito, la Banca d’Italia ha altresì evidenziato⁴⁷ che l’erogazione anticipata di quote del TFR inciderebbe negativamente soprattutto sui lavoratori a basso reddito, per cui è alto il rischio di non poter contare su pensioni adeguate. Pertanto, ha sottolineato come sia cruciale che la temporaneità del provvedimento, motivato dalla fase congiunturale eccezionalmente avversa, venga mantenuta. Infine, non vanno sottaciuti gli effetti negativi che la misura in argomento potrebbe avere sulle tante imprese che,

⁴⁵ Nel Documento di Economia e Finanza (DEF) approvato dal Consiglio dei ministri in data 10 aprile 2015, si legge che la pressione fiscale, sarà inferiore nel 2015, passando dal 43,1% al 42,9%, nel 2016 diminuirà ancora al 42,6%, al 42,1% nel 2017, al 41,9% nel 2018 e al 41,6% nel 2019. Il provvedimento sottolinea che queste previsioni “*risentono sia dei criteri di classificazione contabile della misura relativa al riconoscimento del bonus di 80 euro, sia delle clausole di salvaguardia previste dalle Leggi di Stabilità 2014 e 2015, che dispongono aumenti delle aliquote di imposta e riduzioni di detrazioni e agevolazioni fiscali*”. Il documento afferma altresì che il quadro economico “*muta sostanzialmente se, in primo luogo, si opera una classificazione più corretta dal punto di vista economico del provvedimento legato agli 80 euro*”. In altri termini, le minori ritenute applicate sulla busta paga dei lavoratori dipendenti “*si traducono in una minore pressione fiscale sui redditi da lavoro dipendente*”.

⁴⁶ Cfr. relazione trimestrale Istat, IV trimestre 2014.

⁴⁷ Audizione preliminare all’esame dei documenti di bilancio per il triennio 2015-2017 del Vice Direttore Generale della Banca d’Italia Luigi Federico Signorini, Camera dei Deputati, 3 novembre 2014.

utilizzando il TFR sostanzialmente per “autofinanziarsi”, sarebbero costrette a ricorrere agli istituti di credito per ottenere dei prestiti e restituire il TFR ai lavoratori, andando così incontro a nuovi e più gravosi oneri.

Ulteriormente, con riferimento alle misure a favore delle imprese, le nuove disposizioni – seppur in astratto idonee a favorire l’assunzione di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato – comportano inevitabilmente maggiori oneri per le imprese che occupano un numero limitato di dipendenti a tempo indeterminato o che non ne impiegano affatto. Anche il credito di imposta del 10%, introdotto al fine di “controbilanciare” il *dietrofront* sulla riduzione delle aliquote IRAP, pone come requisito per fruire di tale credito l’assenza di lavoratori dipendenti, senza specificare che deve trattarsi di dipendenti a tempo indeterminato. Ciò implica che tale credito di imposta, per espressa previsione normativa, non spetti alle imprese che impiegano esclusivamente lavoratori a tempo determinato, ancorché queste non fruiscano – salvo ipotesi marginali – di alcuna deduzione delle spese per il personale⁴⁸.

In conclusione, appare evidente che la prospettiva di incrementare l’occupazione ed aumentare i consumi facendo leva esclusivamente – come parrebbe – sulle misure da ultimo introdotte, appare quanto mai utopistica e fuorviante.⁴⁹

⁴⁸ Peraltro, un aggravio impositivo per il 2014 è ravvisabile anche nei riguardi di taluni soggetti che pur assumono dipendenti a tempo indeterminato. Cfr. GAIANI 2014.

⁴⁹ In proposito, secondo A. PISAURO, “*La riduzione del cuneo fiscale, un intervento su cui tutti sembrano essere d’accordo, risponde a varie esigenze e può essere realizzata in vari modi. Le finalità sono essenzialmente due: migliorare la competitività delle imprese riducendo il costo del lavoro e sostenere la domanda interna aumentando il reddito netto dei lavoratori, soprattutto di quelli con retribuzioni più basse e maggiore propensione a consumare eventuali aumenti di reddito. Le modalità di realizzazione nelle proposte finora avanzate si concentrano sull’Irap e sull’Irpef. Non sembra il modo migliore. Una riduzione dell’Irap (attraverso l’eliminazione della componente lavoro dall’imposta) risponde alla prima esigenza ma non alla seconda: riduce il costo del lavoro ma, almeno come effetto di primo impatto, lascia invariato il reddito netto dei lavoratori. Inoltre, anche ammettendo che una parte del beneficio si trasferirà nel tempo sui salari, esso sarà proporzionale all’entità della retribuzione e non favorirà, come dovrebbe, maggiormente i salari più bassi. D’altro canto, concentrare le risorse su uno sgravio dell’Irpef, come preferirebbero i sindacati, non avrebbe alcun impatto, almeno inizialmente, sul costo del lavoro. Senza contare che i difetti strutturali dell’Irpef richiederebbero di astenersi dall’ennesima “pezza a colori”*”, in *Lavoce.info*, 11 marzo 2014.