

## Deduzioni IRAP per i costi del personale

di Massimiliano De Bonis

Sulla determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive - IRAP, come noto, incide sensibilmente il regime di indeducibilità di taluni costi, spesso di considerevole entità, pur se legittimamente sostenuti per la produzione dei ricavi tassabili.

Indipendentemente dal regime contabile adottato e dal metodo di determinazione dell'imposta utilizzato (metodo fiscale o "da bilancio"), i costi relativi al personale dipendente e gli oneri finanziari restano componenti sostanzialmente indeducibili.

Nel tempo tuttavia si sono succeduti numerosi interventi legislativi mirati ad attenuare l'impatto dell'ineducibilità generale di tali oneri, fino a rendere, **a partire dall'anno 2015**, integralmente **deducibile il costo del lavoro** riferito a **personale assunto a tempo indeterminato**.

Si ritiene utile, in vista della definizione dell'imposta da rilevare nei bilanci 2015, riepilogare le deduzioni e le agevolazioni previste in relazione al costo del lavoro sostenuto, anche per fornire uno strumento di valutazione per l'operatore che, non di rado, tende ad affidarsi con totale fiducia agli schemi e tabulati forniti dal professionista del lavoro (anche qualora dovessero risultare privi di chiavi di lettura e/o dettaglio degli importi), dimenticando di incorrere personalmente nei profili di responsabilità che dovessero scaturire in caso di contestazioni conseguenti a valutazioni errate.

### Contributi per assicurazione obbligatoria sugli infortuni sul lavoro

Risultano integralmente deducibili i costi rimasti a carico del committente/datore di lavoro relativi ai **contributi** corrisposti per **l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro**:

- ☞ INAIL (per la generalità dei settori di attività)
- ☞ ENPAIA (per i soggetti operanti nel settore agricolo)
- ☞ INPGI (gestione giornalisti)

L'indicazione di tale dato dovrà essere riportata al rigo IS1 del modello IRAP 2016 (riportando in colonna 1 il numero di soggetti per i quali si fruisce della deduzione dei contributi, ed in colonna 2 dell'importo dei contributi deducibili).



Il dato da indicare (e conseguentemente l'importo deducibile dal tributo regionale) **comprende** i contributi relativi alla **posizione personale del dichiarante**, quelli versati per i **collaboratori dell'impresa familiare** e quelli

relativi ai **contratti di lavoro parasubordinato** (co.co.co-co.copro ecc...), nel **limite della quota ricadente a carico del committente**.

**NOTA**

Per i rapporti di lavoro parasubordinato risulterà pertanto deducibile esclusivamente la quota pari ai 2/3 del contributo versato, mentre per i lavoratori del settore agricolo, assicurati presso l'Enpaia, l'importo deducibile sarà limitato al 50% (quota a carico committente) dei contributi erogati all'Ente.

E' utile precisare inoltre che:

- ☞ I titolari di reddito di lavoro autonomo saranno ammessi alla deduzione dei detti contributi sulla base del criterio di cassa, e quindi con riferimento ai contributi effettivamente versati nel corso dell'esercizio in esame;
- ☞ Gli Enti Non Commerciali (ENC) fruiranno della deduzione solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale esercitata (per i lavoratori utilizzati promiscuamente sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale andrà effettuato il calcolo sulla base del rapporto determinato tra i ricavi riferibili ad attività commerciale ed i ricavi complessivi).

**Deduzione forfetaria**

Il Legislatore, come detto, è più volte intervenuto negli anni nel tentativo di mitigare il considerevole impatto che i costi indeducibili ai fini IRAP hanno sulla determinazione del tributo, in particolare consentendo un abbattimento della generale indeducibilità dei costi del lavoro (non direttamente correlato o proporzionato a costi effettivamente sostenuti) in misura forfetizzata sulla base di requisiti soggettivi del lavoratore o di localizzazione geografica dell'impresa. Tale agevolazione si è resa possibile con il meccanismo della c.d. deduzione forfetaria, predeterminata nelle seguenti misure:

**Deduzione forfetaria per lavoratori assunti a tempo indeterminato**

**Deduzione incrementata per lavoratori impiegati nelle Regioni: Abruzzo - Basilicata - Calabria - Campania - Molise - Puglia - Sardegna e Sicilia**

**Deduzione "base" per lavoratori impiegati nelle restanti Regioni**

lavoratori di sesso maschile fino a 35 anni	€ 21.000,00	€ 15.000,00
lavoratori di sesso maschile oltre 35 anni	€ 13.500,00	€ 7.500,00
lavoratori di sesso femminile	€ 21.000,00	€ 1.500,00

IS2	Deduzione forfetaria	1	soggetti al "de minimis"		Deduzione
			di cui	2	3
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			2	Deduzione



La deduzione forfetaria **non spetta** alle Amministrazioni Pubbliche né ai soggetti operanti nei settori delle “public utilities” (ovvero quelle che operano in concessione e a tariffa nei settori dell’energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione acque di scarico, raccolta e smaltimento rifiuti).

Risulta altresì preclusa la fruizione della deduzione nella misura “maggiorata” alle banche, enti finanziari ed imprese di assicurazioni (che possono pertanto beneficiare esclusivamente della deduzione base).

L’importo della deduzione andrà in ogni caso ragguagliato in relazione a:

- 🔗 periodo di attività lavorativa (per rapporti di lavoro sorti e/o terminati nel corso dell’anno, esercizio dell’attività per un periodo inferiore all’anno o periodo di imposta non coincidente con l’anno solare);
- 🔗 rapporti di lavoro a tempo parziale e/o trasformazioni del rapporto avvenute nel corso dell’anno;
- 🔗 distacco temporaneo di personale (va escluso il periodo del distacco presso terzi);
- 🔗 Attività promiscua (commerciale/istituzionale) svolta da Enti non Commerciali.

**NOTA**

La deduzione nella misura maggiorata prevista per i lavoratori impiegati nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia soggiace ai limiti del regolamento sugli aiuti di importanza minore in ambito comunitario (c.d. “de minimis”) attualmente pari ad Euro 200.000,00 triennali (Euro 100.000,00 triennali per le imprese con attività nel settore del trasporto su strada).

Pertanto il **risparmio di imposta** conseguito dall’applicazione dell’**intera deduzione forfetaria** maggiorata (non l’importo della deduzione) andrà ad alimentare tale tetto complessivo.

Per finalità di controllo è conseguentemente prevista l’indicazione (in colonna 2 del rigo IS2) dell’importo complessivo delle deduzioni maggiorate eventualmente fruite, già riportate anche in colonna 3 del medesimo rigo IS2.

## Deduzione contributi previdenziali

I soggetti passivi IRAP, con la sola esclusione delle Amministrazioni Pubbliche, degli Enti non commerciali e delle imprese private operanti nel settore delle c.d. “public utilities”, possono altresì dedurre integralmente dalla base imponibile del tributo regionale, i **contributi assistenziali e previdenziali obbligatori**, intendendosi per tali sia quelli previsti da disposizione legislativa, che quelli eventualmente disciplinati dalla contrattazione collettiva di categoria, relativi a personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato.

Pertanto risulteranno deducibili ai fini IRAP:

- 🔗 contributi previdenziali ed assistenziali;
- 🔗 contributi versati alle forme pensionistiche complementari;
- 🔗 contributi versati a casse, fondi o gestioni previsti da contratti collettivi (nazionali, territoriali od aziendali) previsti per l’erogazione di prestazioni integrative di assistenza o previdenza, ivi compresi i contributi versati alle Casse Edili.



Anche per ciò che concerne i contributi in questione, il lavoratore autonomo potrà dedurre i relativi costi con riferimento al criterio di cassa, mentre gli Enti non commerciali dovranno determinare la quota di contributi riferibile alla eventuale attività commerciale esercitata nel periodo.

**NOTA**

In ragione del principio di competenza, le imprese potranno dedurre anche i contributi relativi alle mensilità aggiuntive ed altri elementi differiti maturati (ferie e/o permessi maturati nel periodo) non effettivamente erogati nel periodo di imposta.

Per quanto superfluo, si sottolinea che, trattandosi di deduzioni correlate all'impiego di personale assunto con contratti a tempo indeterminato, non risulterà mai possibile la deduzione di contributi versati alle Gestioni Separate (Inps-Inpgi).

### Deduzione costo del personale per specifiche categorie di lavoratori

In alternativa alle deduzioni "forfetaria" e per contributivi previdenziali ed assistenziali (di cui ai righi IS2 e IS3), con riferimento a specifiche tipologie di lavoratori, i soggetti passivi IRAP possono optare per la deduzione integrale dei costi del lavoro (retribuzioni, contributi, TFR ecc...).

Nel dettaglio tale possibilità opera in relazione all'utilizzo di lavoratori:

- ☞ assunti con contratto di apprendistato;
- ☞ disabili affetti da minoranze fisiche, psichiche o sensoriali che comportano una riduzione della capacità lavorativa del 45% o, qualora assunti entro il 23 marzo 1999, quelli affetti da minorazioni fisiche tali da ridurre la capacità lavorativa di almeno 1/3;
- ☞ addetti alla ricerca e sviluppo (facoltà tuttavia non ammessa per le Amministrazioni Pubbliche);
- ☞ assunti con contratto di inserimento ancora in essere (l'istituto è stato abolito dalla Legge 92/2012, ma resta in vigore con riferimento ai contratti previgenti non ancora scaduti).

## DEDUZIONI ALTERNATIVE

IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1	di cui	Personale addetto alla ricerca e sviluppo	2	,00	Deduzione	3	,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti				2	,00	Deduzione		,00

I costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo vanno evidenziati anche separatamente in colonna 2 del rigo IS4.

### Deduzione forfetaria generalizzata alternativa

I soggetti passivi IRAP (con esclusione delle Amministrazioni Pubbliche), possono altresì accedere ad una deduzione forfetaria alternativa alle deduzioni del c.d. cuneo fiscale (deduzione forfetaria per rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato ed oneri sociali relativi alla previdenza ed assistenza).

Tale agevolazione, fruibile esclusivamente qualora i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superino complessivamente l'importo di Euro 400.000,00, consiste nell'abbattimento dell'imponibile IRAP per un importo pari ad Euro 1.850,00 per ciascun dipendente (fino ad un massimo di cinque).

Trattasi evidentemente di una alternativa che conserva un qualche interesse con riferimento ai lavoratori a tempo determinato per i quali non è possibile beneficiare della ben più vantaggiosa deduzione forfetaria del cuneo fiscale.

Anche tale importo dovrà essere ragguagliato in relazione agli eventi già descritti in precedenza (part-time, durata inferiore all'anno, distacco di personale, trasformazioni del rapporto ecc...).

#### NOTA

Nel caso di trasformazione di rapporto di lavoro da tempo determinato a tempo indeterminato avvenuto nel periodo di imposta, sarà possibile avvalersi "pro-quota" sia della deduzione alternativa generalizzata di Euro 1.850,00 ragguagliata al periodo di lavoro svolto a tempo determinato, sia della deduzione forfetaria prevista dal c.d. "cuneo fiscale" pari ad Euro 7.500,00 (o superiore) da riproporzionare in relazione al periodo lavorativo svolto a tempo indeterminato.

### Incremento occupazionale

La deduzione prevista per incremento occupazionale (non spettante alle Amministrazioni Pubbliche) è fruibile nella misura massima di € 15.000,00 per ciascun nuovo dipendente assunto a tempo indeterminato (nei limiti del costo effettivo del personale assunto e dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile alla lettera "B", numeri 9 e 14 del Conto Economico redatto ai sensi art. 2425 C.C.).

Tale agevolazione compete per il periodo d'imposta nel quale è avvenuta l'assunzione e nei successivi due (purché permanga il rapporto di lavoro con il medesimo soggetto) a condizione che risulti incrementato il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero medio dei lavoratori a

tempo indeterminato risultanti nel periodo d'imposta precedente.



Gli Enti non Commerciali dovranno determinare l'incremento verificato sulla base del personale adibiti all'esercizio dell'attività commerciale.

**NOTA**

L'incremento della base occupazionale andrà determinato in considerazione delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ai sensi art. 2359 C.C., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

### Deduzione costo residuo personale dipendente

Debutta nel modello IRAP 2016 l'ulteriore deduzione introdotta dalla Finanziaria 2015 (articolo 1, comma 20, Legge 23 dicembre 2014, n.190) per rendere integralmente deducibile il costo del lavoro relativo al personale assunto a tempo indeterminato, attuata con l'introduzione del comma 4-octies all'articolo 11 del D.Lgs. 446/1997.

In virtù di tale disposizione, i soggetti passivi IRAP (con esclusione delle sole Amministrazioni ed Enti Pubblici) potranno ottenere la deduzione dalla base imponibile del residuo degli oneri relativi al costo del personale assunto a **tempo indeterminato** non già "azzerati" dalla deduzioni previgenti.

<b>IS7</b>	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1		2	Deduzione ,00
------------	---	---	--	---	------------------

**NOTA**

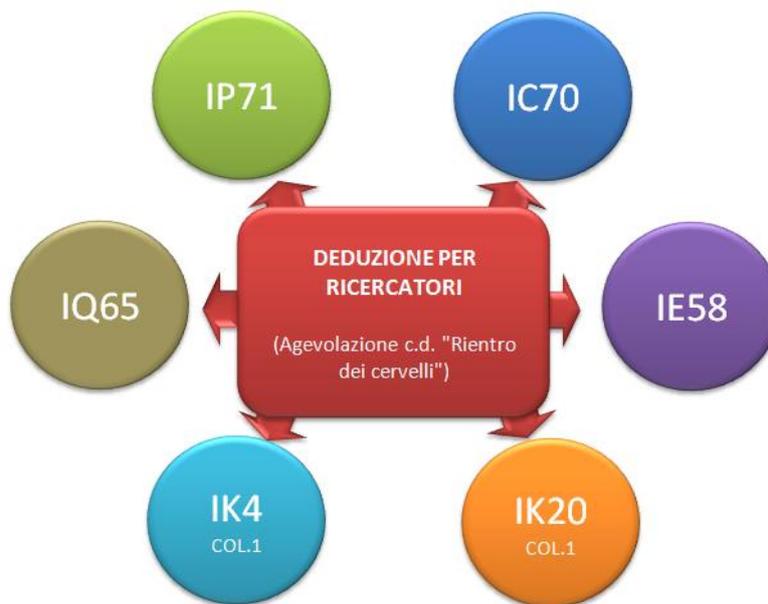
A partire dal periodo di imposta relativo al 2016, la suddetta deduzione sarà ammessa (nella misura del 70%) anche per lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni l'anno per due periodi di imposta.

E' opportuno evidenziare che la deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato opera anche per i soggetti per i quali non ricorrono le condizioni delle deduzioni relative al c.d. "cuneo fiscale" (imprese che esercitano attività in concessione e a tariffa).

## Deduzioni per costi del lavoro riservate a specifiche categorie di soggetti

Oltre alla deduzioni che operano per la generalità dei soggetti (seppure con specifiche esclusioni), sussistono ulteriori forme agevolative relative a categorie ben determinate:

- × **Deduzione per redditi a ricercatori e docenti rientrati dall'estero**, spettante in relazione a redditi corrisposti da soggetti pubblici o privati a ricercatori e docenti che abbiano precedentemente svolto un biennio di attività all'estero (c.d. "rientro dei cervelli" di cui al D.L. 185/2008 e D.L. 78/2010). L'importo deducibile sarà esposto direttamente nel quadro IRAP relativo alla determinazione del valore della produzione e pertanto in uno dei seguenti righi:



- × **Deduzione riservata alle cooperative sociali** costituite per lo svolgimento di attività finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (art. 1, comma 1, lett. b, della Legge 8 novembre 1991, n. 381) per le quali è prevista la deduzione integrale del costo del lavoro relativo ai lavoratori c.d. svantaggiati:

- invalidi fisici, psichici e sensoriali
- ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari
- soggetti in trattamento psichiatrico
- tossicodipendenti
- alcolisti
- minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare
- persone detenute o internate negli istituti penitenziari
- condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno

L'importo del costo del lavoro deducibile andrà esposto direttamente al rigo IC71

IC70	Deduzione per ricercatori		,00
IC71	Deduzione per cooperative sociali		,00
IC72	Quota del valore della produzione esente delle SIQ o SIINQ		,00

- × **indennità di trasferta a autotrasportatori dipendenti**, per la quota che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente (art. 51, comma 5 del TUIR) da indicare tra i valori in diminuzione di cui ai righi IQ37, IP43, IC57, IE30.

Importi giornalieri che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente	In mancanza di rimborso per spese di vitto e alloggio	in caso di rimborso delle spese di vitto o di alloggio	in caso di rimborso delle spese di vitto e di alloggio
	Trasferta effettuata nell'ambito del territorio Nazionale	€ 46,48	€ 30,99
Trasferta effettuata all'estero	€ 77,47	€ 51,65	€ 25,82

- × Altre deduzioni stabilite su base Regionale/locale, da indicare nella Sezione XI del quadro IS (righe da IS43 IS45):

- ☞ Regione Piemonte;
- ☞ Provincia di Trento;
- ☞ Regione Toscana;
- ☞ Provincia di Bolzano;
- ☞ Regione Umbria.