

# IRAP 2016: LE DEDUZIONI UTILI PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER IL 2015

di Celeste Vivenzi

## Premessa generale

Le deduzioni del costo del personale vanno indicate in dichiarazione attraverso la compilazione dei seguenti righi :

- **IS 1:** deduzione contributi Inail;
- **IS 2:** deduzione forfetaria da euro 7.500 a euro 13.500 per ciascun dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato; limite aumentato a euro 15.000 ovvero 21.000 per i lavoratori che si trovano nelle aree svantaggiate ovvero per coloro che hanno meno di 35 anni o per i lavoratori di sesso femminile (al rigo IS2 vi è la nuova colonna relativa ai lavoratori agricoli al fine di indicare la deduzione specifica già compresa nella colonna 4);
- **IS 3:** deduzione contributi previdenziali (è stata introdotta una nuova colonna per indicare i contributi previdenziali dei lavoratori agricoli);
- **IS 4:** deduzione spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratto di formazione lavoro e per gli addetti alla ricerca e sviluppo;
- **IS 5:** deduzione euro 1.850 fino a 5 dipendenti se componenti positivi IRAP inferiori ad euro 400.000;
- **IS 6:** deduzione per incremento occupazionale massimo 15.000 euro per nuovo assunto.
- **IS7:** eccedenza deducibile relativa al costo del lavoro dei dipendenti assunti a tempo indeterminato.

IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	Deduzione	2	,00

Nel **rigo IS7, colonna 1**, va quindi indicato il numero dei dipendenti per i quali si fruisce della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui

all'articolo 11, comma 4-octies; nella **colonna 2 del rigo IS7** va indicato l'importo

della deduzione corrispondente.

Per costo complessivo dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato si intende l'importo contabilizzato nella voce B.9 di conto economico, composto da: retribuzioni, contributi previdenziali; costi riferiti a mensilità aggiuntive, ferie e permessi; accantonamento al fondo Tfr, nel periodo d'imposta di imputazione dello stesso a conto economico e non in quello in cui il Tfr è erogato al dipendente.

**Nota - La deduzione del Cuneo fiscale è alternativa:**

- a) alle deduzioni per apprendisti, disabili, personale assunto con contratto di formazione lavoro e per gli addetti alla ricerca e sviluppo;
- b) alla deduzione forfettaria di euro 1.850 fino a cinque dipendenti.

**LA TABELLA DELLE DEDUZIONI PER IL PERSONALE DIPENDENTE VALIDA PER IL 2015**

<b>Assicurazioni obbligatorie</b>	<b>Premi Inail</b>	<b>Art.11 D.L. 446-97 n.1 lett.A</b>
<b>Cuneo fiscale</b>	Lavoratori a tempo <b>indeterminato</b> : deduzione forfettaria per ogni dipendente pari a euro 7.500 o euro 13.500 per le aree svantaggiate; euro 15.000 a euro 21.000 per le aree svantaggiate e per donne e per gli under 35;	Art.11 D.L. 446-97 n.2 e 3 lett.A
	- <b>deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali</b> ;  Per aree svantaggiate si intendono le Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.	Art.11 D.L. 446-97 n.4 lett.A

<b>Altre deduzioni</b>	<p>Spese per apprendisti, disabili e per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo.</p> <p>Qualora il datore di lavoro decida di <b>trasformare in corso d'anno</b> il rapporto di lavoro da apprendista a tempo indeterminato, potrà beneficiare della deduzione specifica per tali soggetti, pari al costo del lavoro per tutto il periodo (numero giorni) in cui i lavoratori sono assunti con tale qualifica; per la rimanente parte dell'esercizio, <b>in alternativa</b> tra: deduzione di €1.850 (c. 4-bis.1) e deduzioni relative al "<i>cuneo fiscale</i>" in proporzione ai giorni compresi in cui i lavoratori risultano a tempo indeterminato (RM 235/08).</p> <p>In materia di ricerca e sviluppo la deduzione può essere operata con riferimento ai costi</p>	<b>Art.11 D.L. 446-97 n.5 lett.A</b>

sostenuti per il personale

addetto **alla ricerca di base** (attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa) ovvero **alla ricerca applicata e sviluppo** finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto .

In materia di disabili la deduzione si applica. La deduzione spetta per i **soggetti di cui all'art. 1, L.68/99** (persone affette da minorazioni fisiche, psichiche o sensoriali e portatori di handicap intellettuale, con riduzione della capacità lavorativa superiore al 45%, ecc.) che, al **momento** dell'assunzione erano **in possesso dei requisiti** (minorazioni fisiche che riducono la capacità lavorativa in misura non inferiore a 1/3) .

<b>Altre deduzioni</b>	<p>Deduzione euro 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di cinque dipendenti (per avere diritto alla deduzione i componenti positivi che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP devono essere inferiori ad euro 400.000 e in caso di inizio o cessazione di attività tale importo deve essere ragguagliato al periodo d'imposta). La presente deduzione <b>non spetta</b>, in relazione a apprendisti, disabili, soggetti assunti con contratto di formazione lavoro (CFL) e personale assunto con i contratti di inserimento (D.Lgs.276/2003).</p>	<p>Art. 11 D.L. 446-97 n. 4-bis lett. A</p>
<b>Deduzione personale assunto a tempo indeterminato che costituisce incremento occupazionale</b>	<p>Dal 2014, nella determinazione dell'Irap si deve tener conto anche della nuova deduzione sull'incremento della base occupazionale introdotta dall'ultima legge di stabilità, <b>pari a 15mila euro</b> per ciascun nuovo assunto a tempo indeterminato ed è cumulabile con le deduzioni del cuneo</p>	<p>Legge n.147-2013</p>

	<p>fiscale. Il bonus spetta in ogni caso entro il limite dell'incremento complessivo del costo del personale dipendente classificato alle voci B.9 e B.14 del conto economico e si applica nell'anno dell'assunzione e nei due successivi.</p>	
<p><b>Deduzione costo residuo lavoratori a tempo indeterminato</b></p>	<p>deduzione riconosciuta in misura pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le altre deduzioni previste dall'art. 11.</p>	<p>Legge n. 190-2014</p>

**Nota:** Ai fini della deduzione del Cuneo fiscale non sussiste l'obbligo di preventivo rilascio del DURC ma la sola sussistenza dei requisiti che potrà essere successivamente verificata dall'Agenzia delle Entrate (il Ministero del Lavoro in un primo momento aveva ritenuto necessario il DURC).

### LA DEDUZIONE PER INCREMENTO OCCUPAZIONALE

La deduzione per l'**incremento occupazionale** (art. 1, c. 132, L. 147/2013): **compete a condizione che** vengano effettuate nuove assunzioni con **contratto di lavoro a tempo indeterminato** (occorre che alla fine del periodo d'imposta in cui sono effettuate le nuove assunzioni risulti incrementato il numero dei lavoratori in forza con **contratto a tempo indeterminato** rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto relativo al periodo d'imposta precedente e **spetta per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione** con contratto a tempo indeterminato e **per i 2 successivi**).

**La deduzione decade se**, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, **il numero dei lavoratori dipendenti, risulta inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati** nel periodo d'imposta

di assunzione.

Spetta **in misura pari al costo sostenuto nell'anno** per il dipendente neoassunto (valore massimo di €15.000 per ciascun nuovo dipendente) nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale .

**NOTA:** sono considerate “**nuove assunzioni**” anche le eventuali trasformazioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato (trasformazione di un contratto di apprendistato seguito dalla stipula di un contratto a tempo indeterminato); non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese preesistenti. I soggetti assunti con contratto a tempo parziale vanno conteggiati come “1” unità senza effettuare alcuna proporzione rispetto al ridotto orario lavorativo e la deduzione viene meno per l'intero anno in cui si è verificata la cessazione del rapporto di lavoro, indipendentemente dal momento in cui lo stesso è terminato.

La deduzione per incremento occupazionale di cui alla **legge n. 147/2013** deve essere indicata **al rigo IS6 del modello di dichiarazione** e spetta sia alle società , di capitali o persone, sia alle Ditte individuali e professionisti per ciascun nuovo lavoratore assunto per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi d'imposta, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

La suddetta deduzione decade se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta di assunzione.

La deduzione compete in misura pari al minore tra:

- a)** il costo effettivo del personale neoassunto, col massimo di 15.000 euro per ogni nuovo dipendente assunto da ragguagliare alla durata del rapporto di lavoro nell'anno;
- b)** l'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B9 e B14 del c/economico.

**La deduzione per incremento occupazionale è cumulabile con la deduzione del cuneo fiscale.**

**ALTERNATIVITA' DELLE DEDUZIONI DEL  
CUNEO FISCALE**

L'applicazione del **cuneo fiscale** di cui all'art. 11, c. 1, lett. a, nn. 2 - 3 - 4, D.Lgs. 446/1997 e, quindi, la deduzione base, la deduzione maggiorata e la deduzione per contributi previdenziali ed assistenziali è **alternativa** a quelle previste da altre deduzioni contenute nello stesso articolo, così come previsto dal comma 4-septies7.

Si tratta, in particolare, delle deduzioni stabilite dalle seguenti norme:

- 1) **art. 11, c. 1, lett. a, n. 5, D.Lgs. 446/1997**: spese per apprendisti, disabili, personale assunto mediante contratti di formazione e lavoro, nonché costi per il personale addetto all'attività di ricerca e sviluppo (compresi quelli sostenuti dai consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo);
- 2) **art. 11, c. 4-bis.1, D.Lgs. 446/1997**: deduzione pari a 1.850 per ogni dipendente, fino ad un massimo di 5, nel caso di imprese aventi componenti positivi rilevanti non eccedenti l'importo di euro 400.000 su base annua.

Per i Dipendenti che operano presso strutture produttive estere (cantieri, filiali, sedi secondarie...), il relativo costo, essendo prodotto al di fuori del territorio dello Stato, è escluso dalla base imponibile IRAP (C.M. 61/E/2007).

**Nota: è sempre consentita la deduzione dei contributi assicurativi;** pertanto, tale deduzione, non è alternativa rispetto alle altre deduzioni previste dall'articolo 11; **le deduzioni per il "cuneo fiscale" sono alternative**, per ciascun lavoratore **alla deduzione di euro 1.850** per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 per i soggetti con componenti positivi del Valore della produzione non superiori a euro 400.000,00.

**La novità del 2015 in materia di IRAP: la deducibilità dalla base imponibile di tutto il costo relativo ai lavoratori a tempo indeterminato**

Come noto la legge di stabilità per il 2015 (**Legge n.190/2014**) ha apportato alcune modifiche alla disciplina dell'Irap (**a far data dal 2015**) introducendo la possibilità di dedurre integralmente dalla base imponibile IRAP il costo sostenuto per il lavoro dipendente a tempo indeterminato (**eccedente le deduzioni spettanti per il cuneo fiscale**).

Con la circolare n. 22-E del 09 giugno 2015  
l'Agenzia delle Entrate ha chiarito i seguenti

punti in materia di deduzioni IRAP:

- a) le public utilities, escluse per legge dalle deduzioni sul cuneo fiscale, possono beneficiare, ai fini IRAP, della deducibilità integrale del costo del lavoro sostenuto in relazione al personale impiegato a tempo indeterminato;
- b) i contratti a termine sono esclusi dal beneficio;
- c) le imprese che utilizzano i contratti di somministrazione lavoro possono dedurre il costo del lavoro dalla base imponibile IRAP solo se il rapporto contrattuale tra Agenzia per il lavoro (somministratrice) e dipendente sia a **tempo indeterminato** a prescindere dal tipo di contratto commerciale intercorrente tra impresa e Agenzia per il lavoro (che può essere a termine oppure a tempo indeterminato);
- d) le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015 rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese deducibili per il personale dipendente, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro. I fondi **accantonati dal 2015** per oneri futuri connessi a spese per il personale rilevano al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto dello stanziamento in bilancio. I **fondi accantonati** in anni precedenti all'entrata in vigore delle nuove regole rientrano nel calcolo del costo del personale deducibile in sede di utilizzo ( nel caso in cui tali fondi abbiano generato IRAP deducibile sarà necessario recuperare l'imposta dedotta mediante rilevazione di un componente positivo di reddito ai sensi dell'art. 88 TUIR);
- e) i costi sostenuti in relazione al distacco del personale con contratto a tempo indeterminato sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese per essi sostenute.

A far data dal **2015** è ammessa in deduzione 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 dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446-1997. In buona sostanza, ove la sommatoria delle deduzioni sopra richiamate (analitiche o forfetarie) risulti inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto.

**Nota:** vige quindi in materia la deduzione integrale del costo del lavoro relativo ai dipendente assunti a tempo indeterminato e ai fini pratici del calcolo, occorre in relazione ad ogni dipendente interessato calcolare le deduzioni spettanti (cuneo fiscale, incremento occupazione...) e detrarre poi la differenza totale paragonata al costo totale dello stesso soggetto ovviamente sempre tenendo in considerazione il limite massimo del costo del lavoro sostenuto).

**Nel modello IRAP 2016 tale voce di “*eccedenza deducibile*” deve essere indicata al rigo IS9.**

Sono invece esclusi dal beneficio i soggetti la cui base imponibile IRAP è determinata con il metodo retributivo ex articoli 10 e 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997: gli enti non commerciali che esercitano esclusivamente attività istituzionale, le Amministrazioni pubbliche e Enti pubblici.

## **IL DISTACCO DEL PERSONALE A TEMPO INDETERMINATO AI FINI IRAP**

In relazione al distacco di personale, l'**Agenzia delle entrate, nella circolare 22/E/2015**, ha precisato che ai sensi della nuova disciplina i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale.

## **LA SOMMINISTRAZIONE DEL PERSONALE A TEMPO INDETERMINATO AI FINI IRAP**

Il beneficio spetta a condizione che il rapporto esistente tra il datore di lavoro (somministratore) e il dipendente sia a tempo indeterminato, a prescindere dal fatto che il contratto tra il somministratore e l'utilizzatore sia a tempo determinato o indeterminato.

**La deduzione, per il periodo di impiego del personale somministrato, è riconosciuta in capo all'utilizzatore.**

**Novità dall'esercizio 2016 sulla dichiarazione IRAP 2017**

Ricordiamo che la deducibilità del 70% del costo per i lavoratori stagionali prevista dalla legge di stabilità 2016 (art. 1 c. 73 L. 28/12/2015, n. 208) si applica per il periodo di imposta 2016 e quindi rileverà **nella dichiarazione IRAP 2017**.

L'ulteriore deduzione prevista dalla legge di stabilità 2016 per i lavoratori stagionali consiste in una deduzione calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

**ULTERIORI DEDUZIONI IN BASE AL VALORE DELLA PRODUZIONE****TABELLA DEDUZIONE FORFETTARIA DEL VALORE DELLA PRODUZIONE ( Art.11 D.L. 446-97 n.4-bis lett.A)****SOGGETTI IRES: TABELLA 2015**

VALORE PRODUZIONE FINO A 180.759,91	EURO	8.000
SUPERIORE A 180.759,91 MA NON A 180.839,91	EURO	6.000
SUPERIORE A 180.839,91 MA NON A 180.919,91	EURO	4.000
SUPERIORE A 180.919,91 MA NON A 180.999,91	EURO	2.000

**SOGGETTI IMPRESE INDIVIDUALI ,LAVORATORI AUTONOMI E SOCIETA' DI PERSONE SENZA OPZIONE PER IL 2015****TABELLA 2015**

VALORE PRODUZIONE FINO A 180.759,91	EURO	10.500
SUPERIORE A 180.759,91 MA NON A 180.839,91	EURO	7.875
SUPERIORE A 180.839,91 MA NON A 180.919,91	EURO	5.250
SUPERIORE A 180.919,91 MA NON A 180.999,91	EURO	2.625

**TALI DEDUZIONI DEVONO ESSERE RAGGUAGLIATE ALLA DURATA DEL PERIODO D'IMPOSTA.**

24 maggio 2016

CELESTE VIVENZI