

Il recente DL n. 73/2022, c.d. "Decreto Semplificazioni", contiene all'art. 10 la modifica della disciplina delle deduzioni relative al costo da lavoro dipendente ai fini IRAP.

In particolare, l'art. 11, D.Lgs. n. 446/97, oggetto di una modifica sostanziale ad opera della Legge n. 190/2014 (Finanziaria 2015) che ha reso integralmente deducibile il costo del lavoro a tempo indeterminato, viene ora nuovamente rivisto, ma soltanto dal punto di vista formale.

DEDUZIONE IRAP DIPENDENTI

Per effetto delle modifiche apportate dal DL n. 73/2022 all'art. 11, D.Lgs. n. 446/97, l'impianto normativo risulta ora così strutturato:

- il comma 1, lett. a), n. 1) prevede la deducibilità dei **contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (INAIL)** per i **soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**;
- sono abrogati i nn. 2 e 4 della citata lett. a) e pertanto non è più prevista:
 - la deduzione, per un importo pari a € 7.500 annuo (€ 13.500 per le donne / soggetti di età inferiore a 35 anni), per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato;
 - la deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali per i dipendenti a tempo indeterminato;
- il n. 5 della citata lett. a) riconosce le **deduzioni delle spese relative ad apprendisti, disabili, personale assunto con contratti di formazione e lavoro** e al personale addetto alla ricerca e sviluppo per i **soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**;
- il comma 4-bis.1 prevede il riconoscimento della **deduzione pari a € 1.850** per ciascun lavoratore, qualora i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non siano superiori a € 400.000, per i **soggetti diversi dai dipendenti a tempo indeterminato**;
- è abrogato il comma 4-quater che prevede(va) la deduzione, per un importo non superiore a € 15.000, per i soggetti che incrementa(va)no i lavoratori a tempo indeterminato rispetto a quelli mediamente assunti nel periodo d'imposta precedente;
- è riformulato il comma 4-octies:
 - prevedendo espressamente che **"è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato"**.In precedenza la deduzione era individuata quale differenza tra il costo complessivo del personale a tempo indeterminato e le altre deduzioni per lo stesso riconosciute.



Di fatto, anche a seguito della nuova formulazione normativa, l'effetto sostanziale risulta il medesimo;

- riconoscendo la deduzione per i lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni per 2 periodi d'imposta nel limite del 70% del costo sostenuto per ogni lavoratore (anziché in base alla suddetta differenza).

Per effetto delle modifiche sopra accennate l'assetto delle deduzioni IRAP per il personale è il seguente:

- è **confermata la deducibilità integrale del costo del lavoro dei dipendenti a tempo indeterminato**, ora prevista come deduzione a sè stante;
- le **deduzioni previste**:
 - dal comma 1, lett. a), nn. 1 e 5, ossia rispettivamente la deduzione per contributi INAIL e per spese per apprendisti, disabili e CFL;
 - dal comma 4-bis.1, ossia la deduzione di € 1.850;ora si applicano con riferimento ai **lavoratori a tempo determinato**.



Per effetto di quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 10, DL n. 73/2022, le novità in esame sono **applicabili** dal periodo d'imposta precedente a quello in corso al 22.6.2022, ossia in generale **dal 2021**.

Deduzione	Tipologia lavoratori dipendenti		Ammontare	Soggetti beneficiari	Art. 11, D.Lgs. n. 446/97	
	fino al 2020	dal 2021				
Contributi assicurazione infortuni (INAIL)	Tutti	Lavoratori dipendenti a tempo determinato	100%	Tutti i soggetti passivi IRAP	comma 1, lett. a), n. 1)	
cuneo fiscale	Deduzione base	Lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	€ 7.500	Tutti i soggetti passivi IRAP escluse imprese operanti in concessione o a tariffa e Enti pubblici	comma 1, lett. a), n. 2)	
			€ 13.500 (donne e giovani < 35 anni)			
	Deduzione dei contributi	Lavoratori a tempo indeterminato	---	100%	Tutti i soggetti passivi IRAP escluse imprese operanti in concessione o a tariffa e Enti pubblici	comma 1, lett. a), n. 4)
Spese apprendisti, disabili (*), CFL	Apprendisti, disabili, assunti con CFL	Lavoratori dipendenti a tempo determinato	100%	Tutti i soggetti passivi IRAP	comma 1, lett. a), n. 5)	
Ricerca e Sviluppo (*)	Spese per il personale addetto a R&S	Lavoratori dipendenti a tempo determinato	100%	Tutti i soggetti passivi IRAP, esclusi Enti pubblici (**)	comma 1, lett. a), n. 5)	
Indennità di trasferta previste contrattualm.	Tutti	Tutti	Parte che non concorre al reddito del dipendente	Imprese di autotrasporto merci	comma 1-bis	
Deduzione fino a 5 dipendenti	Lavoratori dipendenti a tempo determinato e indeterminato	Lavoratori dipendenti a tempo determinato	€ 1.850	Soggetti passivi IRAP, esclusi Enti pubblici, con componenti positivi IRAP ≤ € 400.000	comma 4-bis.1	
Incremento occupazionale	Lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	---	costo sostenuto nell'anno per il neoassunto, nel limite di € 15.000	Tutti i soggetti passivi IRAP, esclusi Enti pubblici	comma 4-quater	
Deduzione costo residuo del personale	Lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	Lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	per il 2020	per il 2021	Tutti i soggetti passivi IRAP, esclusi quelli che determinano la base imponibile con metodo retributivo	comma 4-octies primo periodo
			Costo del lavoro <i>meno</i> deduzioni precedenti	Costo del lavoro		

(*) La deduzione per i disabili e per gli addetti alla R&S spetta anche se gli stessi sono impiegati con contratto di co.co.pro e per i disabili anche tramite borse-lavoro di tirocinio (Risoluzioni Agenzia Entrate 13.12.2006, n. 138 e n. 139).

(**) Per fruire dell'agevolazione i costi sostenuti devono essere attestati da parte del presidente del Collegio sindacale o da un Revisore contabile.

Deduzione	Tipologia lavoratori dipendenti		Ammontare		Soggetti beneficiari	Art. 11 D.Lgs. n. 446/97
	fino al 2020	dal 2021	per il 2020	per il 2021		
Deduzione costo del personale stagionale	Lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni per 2 periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto con lo stesso datore di lavoro nell'arco di 2 anni	Lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni per 2 periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto con lo stesso datore di lavoro nell'arco di 2 anni	↓ nei limiti del 70% della differenza tra costo del lavoro <i>meno</i> deduzioni precedenti	↓ nei limiti del 70% del costo del lavoro	Tutti i soggetti passivi IRAP, esclusi quelli che determinano la base imponibile con metodo retributivo	comma 4-octies secondo periodo

Merita evidenziare che dalla Relazione illustrativa del Decreto in esame è possibile desumere che



*"l'... intervento normativo intende **razionalizzare il quadro delle norme che governano la deduzione dei costi** generati dalle diverse forme contrattuali del rapporto di lavoro, riformulando la disposizione che regola la **deduzione del costo del lavoro prestato con rapporto a tempo indeterminato**, elevandola a rango di disposizione generale; tale deduzione **sarebbe svincolata dall'operare delle deduzioni speciali preesistenti applicabili al rapporto di lavoro a tempo indeterminato**, che sarebbero quindi abrogate in modo da semplificare la determinazione del valore della produzione e l'attività di compilazione dei modelli dichiarativi. Sono **confermate le deduzioni speciali** esistenti riferibili alle forme contrattuali **diverse dal rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato**, compresa la deduzione del costo relativo ai lavoratori stagionali nella misura già prevista".*

QUESTIONI OPERATIVE - COMPILAZIONE MOD. IRAP 2022

Come accennato, la modifica dell'art. 11, D.Lgs. n. 446/97 opera a decorrere **dal 2021**.

La decorrenza **retroattiva** pone alcune questioni operative in merito alla "gestione" delle deduzioni nel quadro IS del mod. IRAP 2022 con particolare riguardo ai lavoratori a tempo indeterminato.

Infatti, poiché non è presente uno specifico rigo destinato all'indicazione dell'importo complessivo del costo da lavoro, dovrà essere chiarito se sia possibile mantenere la "vecchia" modalità di compilazione, riportando le specifiche deduzioni ai rigi da IS1 a IS6 e a rigo IS7 il costo residuo (costo complessivo al netto delle altre deduzioni) o se sia necessario utilizzare esclusivamente il rigo IS7, ancorché denominato "*deduzione del costo residuo per il personale dipendente*", per indicare il costo totale sostenuto nel 2021.

Appare meno "impattante" sulla compilazione del quadro in esame il riconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'utilizzo delle "vecchie" (attuali) modalità di esposizione dei dati relativi alle deduzioni.

