

OGGETTO	DEDUZIONI IRAP DAL PERIODO 2021 - RIORDINO DEL DL "SEMPLIFICAZIONI"
RIFERIMENTI	ART. 10, DL N. 73/2021 – ART. 11, DLGS. 446/97
CIRCOLARE DEL	28/06/2022

Sintesi: nell'ambito del recente "Decreto Semplificazioni", il legislatore ha proceduto ad un riordino delle deduzioni applicabile ai fini Irap in relazione al personale dipendente a partire dal periodo d'imposta 2021. Detto riordino è stato realizzato confermando le deduzioni preesistenti salvo alcune abrogazioni (cuneo fiscale e deduzione per incremento occupazionale) ed applicando i seguenti principi:

- *per i lavoratori a tempo indeterminato: opera la sola deduzione integrale del costo del lavoro, senza, tuttavia, che ne sia più prevista l'applicazione "in via residuale"*
- *per i lavoratori a tempo determinato: le preesistenti deduzioni continuano ad applicarsi solo a tali tipologie di lavoratori.*

Come noto, l'art. 11 del DLgs.446/97 riconosce una serie di **deduzioni** collegate al **costo del personale dipendente**.

Detto articolo è stato modificato più volte nel corso del tempo, comportando uno stratificarsi di norme scarsamente coordinate tra di esse; per tale motivo il legislatore

- ✓ nell'ambito del recente DL n. 73/2022 (cd. "Decreto semplificazioni")
- ✓ ha proceduto ad un riordino di tali deduzioni, mantenendo inalterata la struttura di base.

DEDUZIONE INTEGRALE DEL COSTO DEL LAVORO

Tra le principali misure previste in passato figura quella introdotta dalla legge di Stabilità 2015, la quale ha introdotto (co. 4-octies del citato art. 11) una deduzione:

- che ha reso **integralmente deducibile** il costo dei **dipendenti a tempo indeterminato**
- per quanto la deduzione operi solo "in via residuale" rispetto all'applicazione delle altre deduzioni relative al personale dipendente.



Nota: tale meccanismo comporta la complicazione di dover prima determinare le altre deduzioni dell'articolo 11 e, in caso di in capienza, procedere ad applicare la deduzione residuale.

Ora, il Decreto semplificazioni modifica tale impostazione, procedendo:

- a **confermare la deduzione integrale del costo del lavoro dei dipendenti a tempo indeterminato** da applicare **non più in via residuale** (art. 11, co. 4-octies)
- a **limitare le altre deduzioni ai lavoratori a tempo determinato**.

LE MODIFICHE ALLE DEDUZIONI DEL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Come anticipato, l'art. 10 del DL n. 73/2022 interviene sul testo dell'art. 11 del D.lgs 446/97 a decorrere **dal periodo d'imposta 2021**.

Tale articolo risulta ora impostato come segue (i commi mancanti sono stati abrogati nel tempo):

<u>comma 1, lett. a), n. 1:</u> la deduzione dei premi INAIL diviene riservata ai dipendenti a tempo determinato
<u>comma 1, lett. a), n. 2</u> (cd. "cuneo fiscale"): sono abrogate le deduzioni forfettarie (pari a € 7.500 (deduzione base), incrementata € 13.500 per i dipendenti donna o under 35 anni) per i dipendenti a tempo indeterminato
<u>comma 1, lett. a), n. 4</u> (cd. "cuneo fiscale"): è abrogata la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali per i dipendenti a tempo indeterminato

<p><u>comma 1, lett. a), n. 5</u>: la deduzione (in passato alternativa al cuneo fiscale) riservata alle seguenti particolari categorie di lavoratori viene riservata a quelli assunti a tempo determinato</p> <ul style="list-style-type: none"> - apprendisti, disabili e contratti di formazione e lavoro e di inserimento - dipendenti addetti all'attività di ricerca e sviluppo
<p><u>comma 1-bis</u>: rimane invariata la deduzione delle indennità di trasferta per le imprese di autotrasporto di merci</p>
<p><u>comma 4-bis</u>: rimane invariata la deduzione forfettaria determinata in ragione del valore della produzione dichiarato nel periodo</p>
<p><u>comma 4-bis1</u>: la deduzione forfettaria (in passato alternativa al cuneo fiscale) fino a € 1.850 per ciascun lavoratore (per contribuenti con valore della produzione non superiore a 400.000 €) fino a un massimo di 5 diviene riservata ai dipendenti a tempo determinato</p>
<p><u>comma 4-quater</u>: viene abrogata la deduzione (fino a un massimo di 15.000 €) spettante in presenza di incremento occupazionale di lavoratori a tempo indeterminato rispetto al periodo precedente</p>
<p><u>comma 4-septies</u>: rimane inalterato il tetto massimo di deduzione ammessa per ciascun dipendente (rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro)</p>
<p><u>comma 4-octies</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>primo periodo</u>: è confermata la deduzione del costo complessivo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato, senza che tale conteggio debba essere effettuato successivamente all'applicazione di altre eventuali deduzioni ✓ <u>secondo periodo</u>: è confermata la deduzione per i lavoratori stagionali.

Di fatto è possibile riepilogare come segue la disciplina delle deduzioni:

- ante Decreto Semplificazioni (cioè fino al periodo d'imposta 2020)
- e post Decreto Semplificazioni (cioè dal periodo d'imposta 2021 in poi)

DEDUZIONI IRAP FINO AL PERIODO 2020				
Deduzione	Tipo dipendenti	Importo deduzione	Soggetti Esclusi	Art. 11 Dlgs 446
INAIL	Tutti	- deduzione integrale dei contributi INAIL	-	c. 1, lett. a) n. 1)
 <p>CUNEO FISCALE</p> <p>Deduz. alternative</p> <p>ALTRE DEDUZIONI</p>	Tempo indeterminato	- deduzione "base" di € 7.500 (€ 13.500 per donne e under 35 anni)	Enti pubblici e Concessionari	c. 1, lett. a) n. 2)
		- deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali	Enti pubblici e Concessionari	c. 1, lett. a) n. 4)
	Apprendisti Disabili Cfl/inserim.	- deduzione integrale della spesa	-	c. 1, lett. a) n. 5)
	Addetti R&S	- deduzione integrale della spesa	Enti pubblici	
	Tutti	- € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti se componenti positivi Irap < € 400.000	Enti pubblici	c. 4-bis.1
Autotrasporto	Tutti	- deduzione per la parte non imponibile per il dipendente	-	c. 1-bis
INCREM. OCCUPAZ.	Tempo indeterminato	- Deduzione fino a € 15.000 in caso di incremento dei lavoratori a tempo indeterminato rispetto al loro numero medio nel periodo precedente	Enti pubblici	c. 4-quater
DEDUZIONE COSTO RESIDUO	Tempo indeterminato	- deduzione in misura pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le altre deduzioni previste dall' art. 11.	Soggetti che applicano il criterio "retributivo"	c. 4-octies 1° per
	Stagionali	- deduzione in misura pari al 70% della differenza tra il costo del lavoro e le altre deduzioni previste dall' art. 11.		c. 4-octies 2° per.

DEDUZIONI IRAP DAL PERIODO 2021					
Deduzione	Tipo dipendenti		Importo deduzione	Soggetti Esclusi	Art. 11 Dlgs 446
INAIL	Tempo determinato		- deduzione integrale dei contributi INAIL	-	c. 1, lett. a) n. 1)
CUNEO FISCALE	(Abrogato)				c. 1, lett. a) n. 2) c. 1, lett. a) n. 4)
ALTRE DEDUZIONI	Apprendisti Disabili Cfl/inserim.	Tempo determinato	- deduzione integrale della spesa	-	c. 1, lett. a) n. 5)
	Addetti R&S	Tempo determinato	- deduzione integrale della spesa	Enti pubblici	
	Tempo determinato		- € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti se componenti positivi Irap < € 400.000	Enti pubblici	c. 4-bis.1
Autotrasporto	Tutti		- deduzione per la parte non imponibile per il dipendente	-	c. 1-bis
INCREM. OCCUPAZ.	(Abrogato)				c. 4-quater
DEDUZIONE "EX COSTO RESIDUO"	Tempo indeterminato		- deduzione in misura pari al costo complessivo (si ritiene Inail inclusa) del lavoratore (non più "in via residuale")	Soggetti che applicano il criterio "retributivo"	c. 4-octies 1° per
	Stagionali		- deduzione in misura pari al 70% al costo complessivo del lavoratore (non più "in via residuale")		c. 4-octies 2° per.

DEDUZIONI PER I SOLI DIPENDENTI A TEMPO DETERMINATO

Si analizzano le deduzioni che permangono attualmente riferite ai soli dipendenti assunti a tempo determinato.

DEDUZIONE INAIL

I contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11 c. 1 lett. a) n. 1) sono **integralmente deducibili**; si tratta, ad esempio dei contributi:

- INAIL
- ENPAIA per il settore agricolo
- IPSEMA per il settore marittimo



Nota: nell'ipotesi di distacco del personale o somministrazione di lavoro (ex lavoro interinale) la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale.

La deduzione **spetta** anche in relazione ai **contributi riferiti** (RM 99/08):

- alla posizione personale del contribuente (es.: "premio artigiani")
- ai collaboratori dell'impresa familiare

sempreché gli stessi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile IRAP.

Principio di deduzione: i contributi assicurativi rilevano secondo il principio (RM 265/2009):

di competenza	nel reddito di impresa, nei limiti comunque dei contributi dovuti.
di cassa	nel reddito di lavoro autonomo, pertanto relativamente ai contributi pagati nell'anno

DEDUZIONE PER APPRENDISTI, CFL, DISABILI E RICERCA E SVILUPPO

Al rigo IS4 vanno indicate le deduzioni per l'ammontare pari al 100% dei costi sostenuti per:

- **apprendisti**
- **disabili** (come definiti dall'art. 1 L.68/99 o dall'art. 5 L.482/68)
- contratti formazione lavoro (CFL)
- personale impiegato con **contratto "di inserimento"**
- per il personale addetto alla **ricerca e sviluppo**.

APPRENDISTI

Qualora il datore di lavoro decida di **trasformare in corso d'anno** il rapporto di lavoro 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, **in alternativa** tra:
 - deduzione di € 1.850 (co. 4-bis.1)
 - deduzioni relative al "**cuneo fiscale**" in proporzione ai giorni compresi in cui i lavoratori risultano a tempo indeterminato (RM 235/08)

RICERCA E SVILUPPO

E' interamente deducibile dalla base imponibile Irap il costo sostenuto per il "**personale**" addetto alla ricerca e sviluppo, nell'ambito dei seguenti limiti:

TIPOLOGIA RICERCA	La deduzione può essere operata con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto: <ul style="list-style-type: none"> ▪ alla ricerca di base (insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa); ▪ alla ricerca applicata e sviluppo finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto (es: costruzione di un prototipo di un macchinario, indipendentemente che sia successivamente brevettato o meno) – CM 13/2005 						
TIPOLOGIA CONTRATTO	Il contratto non deve obbligatoriamente essere a titolo di lavoro dipendente (determinato o indeterminato) ma può riguardare anche: <ul style="list-style-type: none"> ▪ collaborazioni (co.co.pro. o occasionali), ivi inclusi gli amministratori (RM 57/2006) ▪ titolari di borse di studi ▪ personale distaccato (per il costo riaddebitato) 						
ATTESTAZIONE COSTI	La deduzione opera a condizione che sussista apposita " attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca " rilasciata dal <u>presidente del collegio sindacale</u> (ove presente) o, in mancanza, da un professionista iscritto all'albo: <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">- dottore commercialista</td> <td style="width: 33%;">- ragioniere o perito</td> <td style="width: 33%;">- consulente del lavoro</td> </tr> <tr> <td>- revisore dei conti</td> <td>commerciale</td> <td>- responsabile CAF</td> </tr> </table>	- dottore commercialista	- ragioniere o perito	- consulente del lavoro	- revisore dei conti	commerciale	- responsabile CAF
- dottore commercialista	- ragioniere o perito	- consulente del lavoro					
- revisore dei conti	commerciale	- responsabile CAF					
CONSORZI IMPRESE	La ricerca può essere effettuata anche da "consorzi di imprese" costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo; in tal caso è deducibile la spesa del personale addetto alla ricerca riaddebitato ai singoli consorziati.						

DISABILI

La deduzione spetta per i **sogetti**:

- **di cui all'art. 1, L.68/99** (persone affette da minorazioni fisiche, psichiche o sensoriali e portatori di handicap intellettivo, con riduzione della capacità lavorativa superiore al 45%, ecc.);
- che, al **momento** dell'assunzione (avvenuta entro il 23/03/99), erano **in possesso dei requisiti ex L. 482/68** (minorazioni fisiche che riducono la capacità lavorativa in misura non inferiore a 1/3) anche se intrattengono con l'impresa un rapporto di co.co.co.

DEDUZIONE DI €. 1.850 FINO A 5 DIPENDENTI

La **deduzione pari ad € 1.850** per ogni lavoratore dipendente a tempo determinato impiegato nel periodo d'imposta:

a)	Spetta:
	<ul style="list-style-type: none"> se l'ammontare dei componenti positivi (ricavi, variazione di rimanenze, ecc.) che concorrono alla formazione del valore della produzione è ≤ € 400.000. <p>Ragguaglio: l'importo dei componenti positivi va ragguagliato in caso di inizio/cessazione dell'attività in corso d'anno o di esercizio con durata superiore/inferiore a 12 mesi</p> <ul style="list-style-type: none"> per un massimo di 5 lavoratori dipendenti impiegati <p>Deduzione massima: è pertanto pari a € 9.250 (1.850 x 5)</p>
b)	non spetta , in relazione a: <ul style="list-style-type: none"> apprendisti, disabili, soggetti assunti con contratto di formazione lavoro (CFL) personale assunto con i contratti di inserimento (D.Lgs.276/2003);
c)	Ragguaglio: al pari di quanto visto per la deduzione da cuneo fiscale: <ul style="list-style-type: none"> va ragguagliata alla durata del periodo d'imposta (se > o < 12 mesi) ed ai giorni di durata del rapporto di lavoro nell'anno (per neoassunti e dipendenti cessati) va proporzionalmente ridotta in caso di lavoro part-time

Esempio1

La Beta Snc ha alle sue dipendenze, tra l'altro, 7 lavoratori a tempo determinato, di cui 3 part time 50%. Ponendo che la società abbia rilevato componenti positivi nel 2021 pari a 390.000 (le deduzioni forfetarie trovano applicazione), si determinano le deduzioni Irap spettanti:

N° Dipend.	Deduz. teorica	Rid. Part time	Deduzione
4	7.400	100%	29.600
1	1.850	50%	925
2	Non spetta	--	
7	8.325	Totale:	30.525

COMPILAZIONE DEL MOD. IRAP 2016

Alla luce dell'efficacia "retroattiva" delle novità normative, fin dal periodo 2021, sorge il problema di come compilare il **quadro IS** (per quanto è del tutto probabile che l'Agenzia proceda ad approvare una nuova modulistica, al fine di adeguarla alla novella normativa).

		N° soggetti					
Cuneo fiscale soppresso	Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97 IS1	Contributi assicurativi	1	Inail	2	Deduzione ,00	
	Soli tempi determinati	IS2	Deduzione forfetaria	1		Deduzione ,00	
		IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			Deduzione ,00	
		IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1	Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui 2	,00 3	Deduzione ,00
Soppresso	IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti			2	Deduzione ,00	
	IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1		2	Deduzione ,00	
Deduzione non più "residua"	IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	Lavoratori stagionali di cui 2	,00 3	Deduzione ,00	
				IS8	Somma dei righi IS1 col. 2, IS2 col. 2, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 3		Deduzione ,00
IS9						Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni	Deduzione ,00
IS10						Totale deduzioni (IS8 - IS9)	Deduzione ,00

La Alfa Srl nel 2021 ha riportato i seguenti dati:

- **valore della produzione pari a € 700.000**
- **ha impiegato nell'anno 4 dipendenti**, di cui 2 assunti a tempo indeterminato e gli altri a tempo determinato (di cui un apprendista)

per i quali ha sostenuto i seguenti costi:

Dipendenti impiegati	Costi sostenuti nel 2021				
	Retr. lorda	Inps c/az.	Tot.1	INAIL	Tot.2
Apprendista	16.000	500	16.500	80	16.580
Tempo determinato	32.000	10.000	42.000	160	42.160
Subtotale1	48.000	10.500	58.500	240	58.740

Tempo indeterminato	40.000	11.000	51.000	180	51.180
Tempo indeterminato	44.000	12.000	56.000	240	56.240
Subtotale2	84.000	23.000	107.000	420	107.420

TOTALE	132.000	33.500	165.500	660	166.160
---------------	----------------	---------------	----------------	------------	----------------

Esempio2

Deduzioni dipendenti a tempo determinato

Considerato che la Srl ha un valore produzione > € 400.000 **non spetta la deduzione forfettaria di € 1.850**. Spetta, al contrario, la deduzione per tali soggetti:

- dei premi Inail
- nonché del costo complessivo dell'apprendista.

Deduzioni dipendenti a tempo indeterminato

Per i 2 dipendenti a tempo indeterminato opera la deduzione del costo complessivo (che si ritiene Inail incluso).

DEDUZIONI COMPLESSIVE

Di conseguenza, relativamente ai 4 dipendenti le deduzioni spettanti sono le seguenti:

- INAIL (dipendenti a tempo determinato): € .240
- apprendista: €. 16.500
- deduzione dipendenti a tempo indeterminato (Inail incluso): €. 107.420

per un totale di €. 124.160.

Si propone una possibile modalità di compilazione, con suddivisione delle "nuove" deduzioni all'interno del "vecchio" modello Irap 2022:

Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.lgs. n. 446/97	IS1	Contributi assicurativi	1	2	Deduzione	2	240	,00		
	IS2	Deduzione forfettaria	1		Deduzione	2		,00		
	IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			Deduzione	2		,00		
	IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo			Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui	2	16.500	,00		
	IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	1		Deduzione	2		,00		
	IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1		Deduzione	2		,00		
	IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	2	Lavoratori stagionali di cui	2	107.420	,00		
	IS8	Somma dei righe IS1 col. 2, IS2 col. 2, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 3							,00	
	IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righe da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni							,00	
	IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)							124.160	,00