



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

**COMMISSIONE CONSULENZA DEL LAVORO**

**LE DEDUZIONI IRAP 2008  
CONNESSE AL COSTO DEL LAVORO  
LA NUOVA DEDUZIONE PARZIALE IRAP  
DA IRES E IRPEF**

**A cura di:**

**Dott. Lorenzo Di Pace**

**Dott. Roberto Di Lorenzo**

**Dott. Angela Fusco**

**Dott. Sergio Lombardi**

**Dott. Filippo Mengucci**

**Dott. Ferdinando Marchetti**

**Roma, 13.05.2009**

## *Indice*

*pag. 3 - Introduzione*

*pag. 4 - Come sono cambiate l'aliquota IRAP e le deduzioni forfetarie dal 2008*

*pag. 5 - Il Cuneo IRAP*

*pag. 8 - Le deduzioni alternative*

*pag. 13 - I costi del personale ai fini IRAP*

*pag. 15 - La nuova deduzione parziale IRAP da IRES e IRPEF*

*pag. 18 – Modello IS e Quadro prospetti vari*

*Nel link [“Esempi di calcolo”](#) sono presenti i files:*

*“Esempi di calcolo deduzioni IRAP anno 2008”*

*“Note agli esempi di calcolo deduzioni IRAP anno 2008”*

*“Disposizioni regionali”*

*“Tabella di raccordo codici ATECO”*

La disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ha subito di recente numerose modifiche. Al fine di favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cuneo IRAP e contributivo, le deduzioni IRAP ammesse sono state ampliate. La misura delle deduzioni è poi stata rideterminata, nell'ambito di una rimodulazione della base imponibile IRAP conseguente all'abbattimento dell'aliquota d'imposta.

In deroga al principio di indeducibilità generale del costo del lavoro ai fini IRAP, i costi del personale ammessi in deduzione dalla base imponibile IRAP risultano per il periodo d'imposta 2008 i seguenti:

- deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- deduzione forfetaria di 4.600 euro, per ciascun dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta;
- deduzione forfetaria di 9.200 euro, per ciascun dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (tale deduzione è alternativa a quella pari a 4.600 euro e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola "*de minimis*", limite riferito ad un periodo triennale del totale delle agevolazioni ottenibili senza che gli enti erogatori notifichino lo strumento alla Commissione Europea);
- deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali;
- deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo;
- deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente impiegato a tempo indeterminato o determinato nel periodo d'imposta, fino a un massimo di cinque dipendenti (competete ai soggetti con componenti positivi ai fini del valore della produzione IRAP non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000);
- deduzione "base" per incremento della base occupazionale;
- deduzione "ulteriore" per incremento della base occupazionale.

L'importo delle deduzioni ammesse per ciascun dipendente non può comunque eccedere il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Vi sono inoltre modalità alternative di fruizione delle diverse tipologie di deduzioni.

E' stato predisposto un file contenente degli esempi di calcolo utili a determinare le deduzioni IRAP spettanti al datore di lavoro. Lo strumento è disponibile al link indicato nell'indice.

Si rammenta infine che, fra i benefici normativi in materia di lavoro e legislazione sociale **subordinati al possesso**, da parte dei datori di lavoro, **del documento unico di regolarità contributiva (DURC)**, fermi restando gli altri obblighi di legge ed il rispetto degli accordi e contratti collettivi, **è stato individuato dal Ministero del Lavoro il cuneo IRAP.**

## COME SONO CAMBIATE L'ALIQUTA IRAP E LE DEDUZIONI FORFETARIE DAL 2008

La Finanziaria 2008 ha introdotto importanti novità in merito all'Imposta regionale sulle attività produttive. Una di queste è rappresentata dalla riduzione dell'aliquota IRAP che dal 4,25% **passa al 3,90%** a partire dal 2008.

Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008 l'aliquota è stabilita nella misura del 3,75%. Nulla è cambiato nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e-bis), ovvero le Amministrazioni pubbliche, ai quali si applica l'aliquota dell'8,5%.

Per quanto riguarda le **deduzioni forfetarie** dalla base imponibile, si ha una riduzione di queste ultime rispetto al 2007.

| DEDUZIONE FORFETARIA SPETTANTE<br>IN BASE A SCAGLIONI DI BASE IMPONIBILE<br>per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e)   | 2007   | 2008  |
|--|--------|-------|
| Fino a 180.759,91  | 8.000  | 7.350 |
| Oltre 180.759, 91 e fino a 180.839,91  | 6.000  | 5.500 |
| oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91   | 4.000  | 3.700 |
| oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91   | 2.000  | 1.850 |
| DEDUZIONE FORFETARIA PER OGNI DIPENDENTE<br>A TEMPO INDETERMINATO  |        |       |
| Deduzione Base<br>Per i soggetti di cui all'art. 3 comma 1 lett. a) ed e), ad esclusione delle 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 smaltimento rifiuti   | 5.000  | 4.600 |
| Deduzione maggiorata alternativa alla precedente<br>Spettante per i dipendenti impiegati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;<br>Per i soggetti di cui all'art. 3 comma 1 lett. a) ed e), ad esclusione delle banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e 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 smaltimento rifiuti, | 10.000 | 9.200 |
| DEDUZIONE FORFETARIA FINO A 5 DIPENDENTI   |        |       |
| Per i soggetti di cui all'art. 3 comma 1 lett. a) ed e) con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000.   | 2.000  | 1.850 |

Per le persone fisiche, le società in nome collettivo e in accomandita semplice esercenti attività commerciali e per le persone fisiche e le società semplici esercenti arti e professioni, gli importi della deduzione forfetaria, spettante in base a importi della base imponibile, sono aumentati di euro 2.150, euro 1.625, euro 1.050 ed euro 525.

## IL CUNEO IRAP

Prende il nome di "cuneo IRAP" la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la somma, in termini di retribuzione netta, che effettivamente resta a disposizione del lavoratore. Il legislatore ha ritenuto di prevedere, per ridurre il predetto "cuneo", una pluralità di deduzioni ai fini IRAP, introducendole, con i commi 266-270 dell'art. 1. della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (la cosiddetta Finanziaria 2007). L'art 11 del Decreto è stato emendato per accogliere tale novità legislativa che in origine prevedeva, per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta:

- una deduzione di € 4.600 dalla base imponibile (art 1, c. 266, lett. a, punto 2 della Finanziaria 2007);
- la deducibilità dei contributi previdenziale e assistenziali (art 1, c. 266, lett. a, punto 4).

In alternativa alla riduzione di imponibile di € 4.600, era possibile fruire di una deduzione pari ad € 9.200 ma limitatamente ai dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo di imposta nelle regioni del Sud Italia (agevolazione che per tale motivo viene definita "bonus Sud"): Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (art 1, comma 266, lett. a, punto 3).

La deduzione "maggiorata" per le aree svantaggiate è utilizzabile, tuttavia, nei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al regolamento CE n. 69/2001 e successive modificazioni (si veda in particolare il regolamento n. 1998/2006). Attualmente questi aiuti, che per la loro entità non incidono in modo rilevante sulla concorrenza e per questo non necessitano la comunicazione e l'approvazione da parte delle istituzioni europee, non possono superare un totale di € 200.000 nell'arco di tre anni.

Va rilevato che i destinatari degli aiuti di cui all'art. 87 del Trattato CE possono avvalersi di queste misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, di non rientrare tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato (o depositato in un contro bloccato) gli aiuti che sono stati individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea (art. 16-*bis*, comma 11, della legge n. 11/2005). Tuttavia, la dichiarazione non deve essere resa qualora si tratti di aiuti fruibili nei limiti *de minimis*, come accade per la deduzione maggiorata in esame (Ris. n. 375/E/07, che supera la precedente Circ. n. 61/E/07).

La risoluzione n. 375/E del 14 dicembre 2007 precisa che la nota prot. N. 0010737 del 11 dicembre 2007 della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha espresso l'avviso che, in riferimento agli aiuti di Stato che, in base alle relative norme istitutive, possono essere fruiti nei limiti stabiliti dai regolamenti CE, disciplinanti i cd. Regimi *de minimis*, **non deve essere presentata l'autocertificazione**. Tale risoluzione precisa che non è necessario presentare l'autocertificazione per fruire della deduzione IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lettera A, n. 3 D.Lgs. n. 446/1997 (per i dipendenti a tempo indeterminato, nei limiti del *de minimis*, impiegati nelle regioni Abruzzo, Molise, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia). Sotto il regime *de minimis* ricadono gli aiuti di **importo limitato** (erogati dallo Stato e dalle altre Amministrazioni pubbliche alle imprese). Sono definiti aiuti d'importanza minore dal regolamento CE 1998/2006 del 15 dicembre 2006. Gli incentivi che soddisfano le condizioni stabilite negli articoli 2 e 5 del citato regolamento sono considerati aiuti che non corrispondono ai criteri di cui all'art. 87, paragrafo 1 del Trattato UE.

Quanto alla deducibilità dei contributi previdenziali ed assistenziali, essa riguarda solo le imprese e i professionisti che determinano l'IRAP con il cosiddetto metodo analitico, in quanto, per i soggetti che applicano il cosiddetto "metodo retributivo" (es. enti non commerciali), la base imponibile IRAP non comprende già tali oneri. Questa deduzione, come chiarito dalla Circ. n. 61/E/07 - spetta non solo per i contributi versati dal datore in ossequio a disposizioni di legge, ma anche per quelli versati a forme pensionistiche complementari (D.Lgs. 5 dicembre 2005 n. 252) ed a tutte le altre forme integrative di previdenza o assistenza (ad esempio, casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o accordi e regolamenti aziendali).

Gli oneri previdenziali e assistenziali relativi alla tredicesima mensilità vanno imputati pro quota a ogni singolo mese, posto che la maturazione avviene per "dodicesimi". Questo chiarimento, ricavabile dal par. 1.4

della Circ. n. 61/E/07, dovrebbe estendersi – con gli opportuni adattamenti – anche agli oneri gravanti sulla quattordicesima e sui ratei ferie/permessi residui a fine esercizio.

I soggetti ammessi alla fruizione delle agevolazioni illustrate sono quelli indicati nelle lettere da a) ad e) del comma 1 dell'art. 3 del Decreto, di fatto tutti i soggetti passivi IRAP, rimanendo escluse solo le amministrazioni pubbliche (e gli altri soggetti di cui alla lettera e-bis) e le cosiddette *public utilities*, imprese operanti in concessione e 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 smaltimento dei rifiuti. La circ. n. 61/E/07 citata prevede che tali imprese debbano essere individuate in forza della sussistenza congiunta di due requisiti, uno giuridico (la concessione traslativa) e uno economico (le tariffe imposte dalla Pubblica Amministrazione), la mancanza di uno solo dei quali apre le porte alla fruizione delle agevolazioni del "cuneo". Se tali imprese svolgono anche altre attività "liberalizzate", possono utilizzare le nuove deduzioni sulla base dei dipendenti impiegati in queste ultime. A tal fine è però necessario, secondo la circolare in esame, operare una separazione contabile dei componenti positivi e negativi delle diverse attività svolte, secondo quanto previsto dalla Dir. n. 2006/111/CE del 16 novembre 2006. Altri metodi di calcolo sono previsti nel caso in cui la direttiva non sia applicabile o in caso di dipendenti impiegati promiscuamente nelle attività regolamentate ed in quelle diverse (cfr., Riss. n. 429/E e 430/E del 10 novembre 2008).

Nessuna delle deduzioni del pacchetto "cuneo IRAP" è utilizzabile per dipendenti destinati dall'impresa a strutture produttive estere, i quali già consentono, per altra via, un abbattimento dell'IRAP.

Per gli enti privati non commerciali, il diritto alle deduzioni viene attribuito solamente dai dipendenti a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale eventualmente esercitata in via non esclusiva o prevalente; per i lavoratori impiegati promiscuamente anche nelle attività istituzionali, le deduzioni spettano in misura corrispondente al rapporto tra:

- ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale;
- ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Le banche, gli altri enti finanziari e le imprese di assicurazione, ammessi dal D.L. n. 81/2007 all'utilizzo delle deduzioni del "cuneo IRAP", rimangono esclusi solo dalla fruizione della "deduzione maggiorata".

La misura introdotta per diminuire il cuneo IRAP, che in sintesi altro non è che una somma di deduzioni dalla base imponibile IRAP, non si dimostra purtroppo semplice in sede applicativa, per una serie di problematiche che di seguito illustriamo, dopo aver premesso che l'agevolazione spetta con riferimento ai soli dipendenti a tempo indeterminato (anche non di nuova assunzione), senza che abbiano rilievo, pertanto, i dipendenti a tempo determinato, i lavoratori a progetto, i collaboratori occasionali, etc. (cfr., Ris. n. 132/E/08).

Si ricorda anche che, ai sensi dell'art. 11, comma 4 bis-2 del Decreto "le deduzioni di cui ai commi 1, lettera a), numeri 2) e 3) sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, nei diversi tipi e modalità di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 25 febbraio 2000, n. 61, e successive modificazioni, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotte in misura proporzionale". La trasformazione del contratto da tempo determinato a tempo indeterminato intervenuta nel corso del periodo d'imposta, consente il diritto alla deduzione forfetaria solo per i giorni di durata del rapporto di lavoro trasformato.

Appare necessario però fare un distinguo: mentre per la deduzione "base" e per la deduzione "maggiorata" - contenuti rispettivamente ai punti 2 e 3 del comma 1, punto a), art. 11 del Decreto - il ragguaglio è effettuato su base annua, per la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali - punto 4 del comma 1, lett. a), art. 11 del Decreto - il predetto ragguaglio non avviene, essendo la deduzione commisurata agli importi effettivamente versati.

L'ipotesi del distacco di personale origina una situazione del tutto particolare, dato che la fruizione del bonus spetta all'impresa distaccataria, mentre la verifica delle condizioni (ad es. del rapporto di lavoro) va compiuta sull'impresa distaccante (Ris. n. 235/E/08).

In secondo luogo, esistono due importanti condizioni che limitano la fruibilità delle misure atte a diminuire il cuneo IRAP, contenute all'art. 11, c. 4 *septies* del decreto legislativo citato:

- 1) le deduzioni di cui al c. 1 lett. a) numeri 2), 3) e 4) non possono superare il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore;
- 2) le predette deduzioni sono applicabili alternativamente a quelle previste dai commi 1, lettera a), numero 5), 4-*bis* 1, 4-*quater*, 4-*quinquies* e 4-*sexies* del predetto art. 11. In buona sostanza il datore di lavoro deve sapere che le "nuove deduzioni" in commento sono sempre alternative alle "vecchie", ossia a quelle che il legislatore aveva già – frammentariamente – destinato in questi anni alla riduzione dell'impatto dell'IRAP sul costo del lavoro. Quindi (a livello di singolo dipendente), occorre scegliere tra applicazione del "cuneo IRAP" e mantenimento delle pregresse agevolazioni sopra citate. Da questo "divieto di cumulo", si salvano la deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, comma 1, lett. a, n. 5 del Decreto) e la deduzione forfetaria per i soggetti con componenti positivi non superiori a 400.000 euro (art. 11, comma 4-*bis*, D.Lgs. n. 446/1997).

## LE DEDUZIONI ALTERNATIVE

Viene previsto che sono ammessi in deduzione:

**Art. 11, D.Lgs 446/1997, comma 1, lettera a) n. 1** (*questa deduzione è cumulabile con tutte le altre previste a fronte dell'impiego del personale*):

- > i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, obbligatori per legge (tipicamente l'INAIL, ma anche l'Enpaia e l'Ipsema o equivalenti), anche se riferiti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

**Art. 11, D.Lgs 446/1997, comma 1, lettera a) n. 5** (*queste deduzioni non sono cumulabili con quella del cosiddetto "cuneo IRAP"*):

- > le spese relative agli apprendisti;
- > le spese relative ai disabili il cui stato risulti dal contratto di impiego, a nulla rilevando la tipologia contrattuale utilizzata: Ris. n. 139/2006;
- > le spese per il personale assunto con contratto di formazione e lavoro (o di inserimento: Circ. n. 13/2005);
- > i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, eccezion fatta per le Amministrazioni pubbliche.

Si ricorda che le deduzioni si applicano prima della ripartizioni della base imponibile su base regionale (art. 11, comma 4-ter, del Decreto).

In merito al personale addetto alla ricerca e sviluppo, la deduzione riguarda sia il personale addetto alla ricerca di base che quello addetto alla ricerca applicata e allo sviluppo (Circ. Agenzia n. 13/E/05 e Circ. Assonime n. 2/2005), anche se con rapporti di collaborazione (Ris. n. 57/E/06) e in capo al distaccatario (Ris. n. 138/E/06). Le spese in esame devono essere attestate, con riferimento alla loro effettività, dal presidente del collegio sindacale, ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto agli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti ed esperti contabili o dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale. L'agevolazione in parola è cumulabile con altri incentivi eventualmente riconosciuti sui medesimo costi, come il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, comma 280-284, della Finanziaria 2007 (Circ. n. 46/E/08). Vi è incompatibilità, invece, con le deduzioni riconosciute per il "cuneo IRAP".

Per la deduzione riguardante i ricercatori che rientrano in Italia cfr., art. 3 D.L. n. 269/2003 (Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'8 giugno 2004, n. 22/E) e art. 17, comma 1, D.L. n. 185/2008.

**Art. 11, D.Lgs 446/1997, comma 4-bis.1** (*questa deduzione non è cumulabile con quella del cosiddetto "cuneo IRAP"*):

- > prevede una deduzione forfetaria della base imponibile IRAP pari a 1.850,00 Euro per ogni lavoratore (con esclusione delle Amministrazioni pubbliche) a fronte dell'impiego di lavoratori dipendenti (anche a tempo determinato), a condizione che i componenti positivi concorrenti alla formazione della base imponibile non superino, nel periodo d'imposta, i 400.000 Euro. La deduzione – che compete fino ad un massimo di 5 dipendenti, non si applica con riferimento al personale impiegato per il quale spettano le deduzioni per apprendisti, disabili e contratti di inserimento.

Gli importi della deduzione e dei componenti positivi vanno ragguagliati ad anno in caso di:

- periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi;
- inizio o cessazione dell'attività in corso d'anno.

Inoltre, la deduzione va ragguagliata al periodo di rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e, nel caso di contratti a tempo parziale, è ridotta in misura proporzionale.

Per gli enti privati non commerciali, la deduzione spetta solo in relazione agli eventuali dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali. In caso di promiscuità, vale il rapporto tra ricavi ed altri proventi imponibili originati dall'attività commerciale e la somma di tutti i ricavi e proventi.

**Art. 11, D.Lgs 446/1997, comma 4-quater, comma 4-quinquies, comma 4-sexies** (queste deduzioni non sono cumulabili con quelle del cosiddetto "cuneo IRAP"):

- > il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 è l'ultimo in cui, salvo proroghe, si può fruire della deduzione dalla base imponibile IRAP, per i soggetti che incrementano – negli esercizi 2005, 2006 e 2007 - la base imponibile tramite contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato. Peraltro, in questo esercizio è possibile unicamente fruire di una eventuale deduzione maturata con riferimento a rapporti di lavoro instaurati nei precedenti periodi 2005, 2006 e 2007.

Oltre alla deduzione "base" valevole per la generalità dei soggetti (applicabile a partire dal periodo d'imposta in corso al 7 dicembre 2005), i predetti commi disciplinano anche due diverse forme di deduzione maggiorata, tra loro alternative, entrambe dedicate alle aree cosiddette "svantaggiate", di cui:

- > la prima, legata esclusivamente all'ubicazione della struttura produttiva alla quale è destinato il lavoratore (applicabile esclusivamente con riferimento alle assunzioni operate dopo il 7 dicembre 2005);
- > la seconda (introdotta dall'art. 1, comma 266, della Finanziaria 2007), che dipende anche dalla natura di "lavoratrice svantaggiata" (ai sensi dell'art. 2, lett. f, del regolamento CE n. 2204/2002) di chi è destinatario dell'incremento occupazionale e può essere fruita a partire dal 1° gennaio 2007.

Dal punto di vista soggettivo, restano escluse dall'agevolazione le sole Amministrazioni pubbliche .

La deduzione compete a condizione che:

- nel primo, secondo e terzo periodo d'imposta immediatamente successivo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 vengano effettuate nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che a tempo parziale;
- alla fine di ciascun 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 sussista quindi una differenza positiva tra la consistenza di fine periodo d'imposta (conteggiata prescindendo da eventuali riduzioni dell'orario di lavoro fissate nei contratti individuali) e la media del periodo d'imposta precedente.

Con riferimento alle imprese costituite nel 2004 o successivamente al 31 dicembre 2004, sempre che non derivino dall'assorbimento di attività d'impresa giuridicamente preesistenti, tutte le nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nell'esercizio di costituzione hanno potuto attribuire il diritto alla deduzione (Circ. 12 luglio 2006 n. 26/E, paragrafo 1.1).

Si precisa inoltre che le trasformazioni di contratti a tempo determinato e di apprendistato in contratti a tempo indeterminato realizzano nuove assunzioni a tempo indeterminato potenzialmente idonee ad attribuire la deduzione.

Non rilevano, invece, le collaborazioni a progetto. La deduzione può comunque essere fruita solo con riferimento al numero dei lavoratori neoassunti con contratto a tempo indeterminato che, al termine del periodo d'imposta, risultino in eccedenza rispetto al numero di lavoratori assunti con il medesimo contratto per i quali a diverso titolo sia cessato il rapporto di lavoro al termine del periodo d'imposta (comunque diversi dai dipendenti agevolati).

Per il calcolo della media dei lavoratori a tempo indeterminato occupati nel periodo d'imposta precedente deve essere utilizzata la media aritmetica. A tal fine, occorre procedere al rapporto tra:

- la sommatoria della consistenza giornaliera dei lavoratori, calcolata per ciascun lavoratore sulla base dei giorni di calendario intercorrenti fra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta;
- il numero dei giorni di calendario compresi fra l'inizio e la fine del periodo d'imposta.

Nel calcolo della media devono essere computati tutti i lavoratori con contratto a tempo indeterminato; i lavoratori a tempo parziale dovranno essere considerati esclusivamente nel calcolo della media in misura corrispondente al rapporto esistente tra le ore di lavoro previste dal contratto part-time e quelle previste da quello a tempo pieno. Dovrà, altresì, tenersi conto, per il periodo di effettiva permanenza, dei lavoratori assunti nel periodo d'imposta e licenziati entro la fine del periodo stesso, i quali non rilevano ai fini dell'attribuzione dell'agevolazione (Circ. n. 7/E/06).

Si decade dal beneficio qualora il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, sia a tempo indeterminato che a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta, risulti pari o inferiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004. Al

verificarsi della causa di decadenza, il datore di lavoro perde quindi il diritto di usufruire dell'agevolazione con riferimento a tutti i lavoratori che nei precedenti periodi d'imposta avevano attribuito il diritto alla stessa, ferma restando la possibilità di fruire della deduzione per le nuove assunzioni effettuate nello stesso anno di decadenza o nei successivi periodi d'imposta se ne sussistono i requisiti. In sintesi, la decadenza dall'agevolazione in commento, i cui presupposti devono essere verificati alla fine di ciascun periodo d'imposta, si verifica qualora la differenza tra il livello occupazionale alla fine di ciascun anno (2005-2006-2007) ed il livello occupazionale di riferimento risulti pari a zero ovvero negativa.

Pur verificandosi la decadenza, resta salva la possibilità di fruire della deduzione per le nuove assunzioni effettuate:

- nei successivi periodi d'imposta agevolati;
- nell'anno stesso di decadenza.

Potrebbe accadere, infatti, che, nel periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza per i lavoratori assunti nei precedenti periodi agevolati maturi, al contempo, il diritto alla deduzione sulle assunzioni di dipendenti effettuate nel periodo d'imposta stesso.

La deduzione spetta per ciascun nuovo lavoratore assunto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego, anche se nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004 l'incremento occupazionale rilevato non venga mantenuto.

Infatti, se in un successivo periodo d'imposta, il soggetto beneficiario effettua nuove assunzioni ma, per effetto di riduzioni del personale, non rileva, alla fine del periodo stesso, alcun incremento occupazionale (quindi in caso di incremento nullo o di decremento):

- potrà fruire delle deduzioni relative ai neoassunti del periodo precedente (nel quale è stato rilevato un incremento);
- non potrà fruire della deduzione con riferimento alle nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta in corso (nel quale non è stato rilevato un incremento).

Nel caso di interruzione del singolo rapporto di lavoro la deduzione corrispondente non potrà più essere fruita. Per approfondimenti ed esempi pratici, si rinvia alla Circ. n. 7/E/2006.

La deduzione "base" disposta dal comma 4-*quater* dell'articolo 11 per l'intero territorio nazionale compete in misura pari al minore tra:

- il costo effettivo del personale neoassunto sostenuto relativamente ai dipendenti assunti nel periodo d'imposta e per i quali non si sia interrotto il rapporto d'impiego nel corso del medesimo periodo d'imposta; nel costo sostenuto per il personale neoassunto non devono essere conteggiati i costi del personale già dedotti dalla base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 11 del Decreto (quali ad esempio le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro, i costi dei neoassunti disabili o addetti alla ricerca e sviluppo);
- il valore massimo di 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto (da ragguagliare in caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi ed in caso di assunzioni in corso d'anno tenendo conto, in quest'ultimo caso, dei giorni di calendario intercorrenti fra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta);
- l'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile, compreso quello eventualmente sostenuto per lavoratori dipendenti addetti alla ricerca e sviluppo, disabili o assunti con contratto di apprendistato. Per i titolari di reddito d'impresa non obbligati alla presentazione del bilancio e per gli esercenti arti e professioni si applicano criteri di determinazione del costo analoghi a quelli indicati nelle disposizioni dell'articolo 2425 del codice civile.

Il datore di lavoro che intende beneficiare della deduzione deve procedere, in via preliminare, per ogni nuova assunzione a tempo indeterminato che è stata effettuata, al confronto tra il costo sostenuto per il nuovo assunto e l'importo di 20.000 euro (ipotizzando che l'assunzione sia stata effettuata all'inizio del periodo d'imposta) e successivamente deve confrontare il minore importo risultante con l'incremento complessivo del costo del lavoro. Nella ipotesi che la deduzione teorica totale sia superiore all'incremento effettivo del costo del lavoro, l'importo della deduzione spettante per ciascun dipendente dovrà essere proporzionalmente ridotto.

Il beneficio è cumulabile con:

- a. deduzione per i soggetti "minori", la cui base imponibile non eccede i 180.999,91 euro (art. 11, comma 4-*bis*, Decreto);

- b. deduzione spettante ai soggetti che occupano lavoratori dipendenti, in misura pari a 1.850 per ciascuno di essi, sino ad un massimo di cinque (art. 11, comma 4-*bis* 1, Decreto);
- c. le deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del Decreto (personale addetto alla ricerca e sviluppo, disabili, contributi INAIL, etc.);
- d. il credito d'imposta per nuove assunzioni in aree svantaggiate (art. 2, commi 539-548 della Finanziaria 2008).

L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. Si tratta, ad esempio, di diminuzioni occupazionali avvenute in società controllate dalla stessa società che, a sua volta, controlla l'impresa che intende beneficiare della deduzione in argomento.

Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n. 446/97 (enti non commerciali), assumono rilevanza, sia per l'attribuzione della deduzione che per il calcolo della base occupazionale, solo i dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale e destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Qualora i lavoratori siano impiegati sia nell'attività istituzionale che nell'attività commerciale si considera, solo ai fini della individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale conteggiando i lavoratori promiscuamente impiegati nelle due attività per intero e non sulla base del rapporto tra i ricavi dell'attività commerciale e il totale dei ricavi e proventi.

Per quanto riguarda, invece, il calcolo della deduzione spettante, si precisa che la stessa va ridotta dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 446, (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Non rilevano ai fini degli incrementi occupazionali i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale.

Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Ai sensi del comma 4-*quinquies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446, per i quattro periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, fermo restando il rispetto del regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione (5 dicembre 2002), relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE in materia di aiuti di Stato a favore dell'occupazione, l'importo deducibile determinato ai sensi del comma 4-*quater* è quintuplicato nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), e triplicato nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità Europea, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013 (in precedenza periodo 2000-2006).

Si ricorda che nell'applicazione dell'ulteriore deduzione devono essere rispettati i limiti massimi di fruibilità dell'agevolazione previsti dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013 (approvata con decisione CE n. 5618 del 28 novembre 2007) e che la stessa non è cumulabile con altri aiuti di Stato anche se concessi sotto forma di credito d'imposta, né con altri contributi a fondo perduto eventualmente percepiti dall'impresa per le nuove assunzioni effettuate (cfr., circolare n. 7/E del 13 febbraio 2006 paragrafo 2.6). Inoltre, risulta del tutto irrilevante la collocazione della sede legale o della residenza del datore di lavoro, assumendo importanza solo l'ubicazione delle aree produttive del soggetto passivo IRAP nelle aree ammesse.

Ai sensi del comma 4-*sexies* dell'art. 11 del Decreto, in caso di lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui al regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 5 dicembre 2002, in materia di aiuti di Stato a favore dell'occupazione, in alternativa a quanto previsto dal comma 4-*quinquies*, l'importo deducibile è, rispettivamente, moltiplicato per sette e per cinque nelle suddette aree, ma in questo caso l'intera maggiorazione spetta nei limiti di intensità nonché alle condizioni previsti dal predetto

regolamento sui regimi di aiuto a favore dell'assunzione di lavoratori svantaggiati (cfr circolare n. 61/2007 paragrafo 3). Una volta applicato il moltiplicatore, la deduzione può essere superiore alla soglia massima individuale dei 20.000 Euro e alla soglia massima "complessiva" dell'incremento del costo totale del personale risultante dal bilancio di esercizio. La maggiore deduzione spetta con riferimento alle lavoratrici neoassunte in strutture, uffici e stabilimenti ubicate nelle aree agevolabili, non rilevando la circostanza che la sede legale o la residenza dei beneficiari sia ubicata altrove (Circ. n. 61/2007).

Si ricorda che anche nell'ipotesi di "ulteriore" deduzione il datore di lavoro deve procedere, in via preliminare, per ogni nuova assunzione a tempo indeterminato che è stata effettuata, al confronto tra il costo sostenuto per il nuovo assunto e l'importo di 20.000 euro e successivamente deve confrontare il minore importo risultante con l'incremento complessivo del costo del lavoro. Nella ipotesi che la deduzione teorica totale sia superiore all'incremento effettivo del costo del lavoro, l'importo della deduzione spettante per ciascun dipendente dovrà essere proporzionalmente ridotto.

La deduzione maggiorata per le aree svantaggiate è alternativa a quella prevista per l'assunzione di lavoratrici "svantaggiate" e deve rispettare i limiti di intensità e le condizioni previste dal già citato Regolamento CE n. 2204/2002.

Va rilevato che i destinatari degli aiuti di cui all'art. 87 del Trattato CE possono avvalersi di queste misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, di non rientrare tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato (o depositato in un contro bloccato) gli aiuti che sono stati individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea (art. 16-*bis*, comma 11, della legge n. 11/2005). Per l'effettuazione della dichiarazione, cfr., il DPCM 23 maggio 2007 e, per il modello, il Provvedimento 6 agosto 2007. A regime, la dichiarazione va resa prima di avvalersi dell'istituto. Ai sensi della Ris. 14 dicembre 2007 n. 375, la dichiarazione sostitutiva va resa con riferimento alle maggiorazioni di cui all'art. 11, comma 4- *quinquies* e *sexies*, del Decreto.

## I COSTI DEL PERSONALE AI FINI IRAP

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la determinazione del costo del lavoro ai fini IRAP, deve avvenire utilizzando i criteri di classificazione dell'articolo 2425, comma 1, lettera B (costi di produzione), numeri 9 (costi del personale: salari e stipendi; oneri sociali; tfr e indennità simili; altri costi) e 14 (oneri diversi di gestione) del codice civile. E che tale modalità deve essere adottata anche dai soggetti non tenuti alla presentazione del bilancio. Nel calcolo del costo del lavoro vanno comprese anche le quote di accantonamento annuale del trattamento di fine rapporto lavoro.

Il costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9), del codice civile, si suddivide in:

- a) salari e stipendi (al lordo delle imposte e degli oneri sociali a carico del dipendente) inclusi gli stanziamenti per ferie maturate e non godute; La voce include i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).
- b) oneri sociali (a carico del datore di lavoro) inclusi gli oneri afferenti gli stanziamenti quali ad esempio, quelli per ferie maturate e non godute;
- c) trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile;
- d) trattamento di quiescenza e simili; Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne. La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno. Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, gli accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.
- e) altri costi (erogazioni, servizi alla generalità dei dipendenti per specifiche finalità di educazione, ecc.). In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14. A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:
  - indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempreché non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria);
  - quote associative versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari);
  - borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
  - oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

La voce B14), di tipo residuale, comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette.

L'elenco che segue è meramente esemplificativo:

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (ad es. spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto;

- oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5).

### **Costi per servizi**

L'Agenzia delle Entrate con circolare 141/E del 14.11.1998, ha indicato che si rilevano nella voce B7 come costi per servizi, i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, non rilevabili nella voce B9, come le seguenti:

- prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi eccetera;
- costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto, di somministrazione o di altre forme di convenzione, al netto dei costi addebitati ai dipendenti;
- costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti;
- costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti;
- costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

### **Il trattamento del distacco ai fini IRAP**

Il trattamento del distacco ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, consiste nella sostanziale neutralità dell'operazione come affermato sin dal 1998 dal Ministero delle Finanze che ha fornito istruzioni con circolare n.263 del 12 novembre 1998.

In buona sostanza permane il principio cardine dell'IRAP secondo il quale il costo del lavoro rimane indeducibile dal valore della produzione e di converso sono intassabili i rimborsi del costo del lavoro ricevuti dal distaccante.

Principio che deriva dal fatto che anche le somme corrisposte a lavoratori in distacco sono da considerarsi costo del lavoro da indicare in bilancio nella voce B9) del conto economico sia per il distaccante che per il distaccatario.

Per il distaccante perché nel costo del lavoro da questi sostenuto vi rientra naturalmente anche quello corrisposto al lavoratore durante il temporaneo periodo di distacco.

Per il distaccatario perché il costo sostenuto per il rimborso a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato, è considerato comunque costo del lavoro. Giova ricordare a tal proposito che il Documento interpretativo n.1 del Principio Contabile nazionale n.12 del 13 luglio 2005 indica espressamente che l'impresa distaccataria o che utilizza il lavoratore deve indicare il rimborso erogato al soggetto distaccante tra i costi del personale dipendente classificati nella voce B9 del conto economico.

Quindi, il soggetto distaccante ed il soggetto distaccatario considerano il costo sostenuto per il periodo di distacco quale costo del lavoro con conseguente esclusione fra i componenti negativi ai fini dell'IRAP da scomputare dal valore della produzione. Naturalmente, rimangono salvi i casi in cui il costo sia deducibile perché trattasi di contratti o soggetti che consentono per loro natura la deduzione; ad esempio, lavoratori assunti contratto d'apprendistato, di inserimento, disabili.

Per quanto concerne il distaccatario, le somme da questi corrisposte a titolo di rimborso al distaccante, sono da considerarsi intassabili perché è indeducibile il relativo costo.

Conseguentemente, debbono essere inserite in diminuzione del valore della produzione da assoggettare a tassazione.

In particolare, se ad esempio il contribuente compila il quadro IQ, li indicherà al rigo IQ 37, colonna 2 per neutralizzare ai fini della tassazione IRAP l'importo ricevuto dal distaccante.

Tale principio è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate anche dopo le modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n.244 che ha abrogato il comma 2 dell'articolo 11 del decreto legislativo n.446/1997.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, con risoluzione n.2/DPF del 12 febbraio 2008, ha evidenziato che tale abrogazione non sottende alcuna volontà legislativa di cambiare l'impostazione sostanziale della neutralizzazione delle somme ricevute a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi e, per il soggetto distaccatario o che impiega il lavoratore, la indeducibilità del costo del lavoro sostenuto dal distaccante. La volontà del legislatore è stata quella di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico.

La stessa Agenzia ha ricordato che il criterio della neutralità riguarda anche il trattamento delle somme eccedenti il mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi nonché quelle riguardanti il riconoscimento delle deduzioni previsti dall'articolo 11 del D.Lgs. n.446/1997.

Analoga interpretazione è stata fornita con risoluzione n.35/E del 6 febbraio 2009.

Quanto ai contributi INAIL, che ai fini IRAP sono deducibili interamente, potranno essere la deduzione spettante ai fini IRAP del datore di lavoro che utilizza il personale.

## LA NUOVA DEDUZIONE PARZIALE IRAP DA IRES E IRPEF

“A decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell’art. 99 del testo unico delle imposte sui redditi (...) un importo pari al 10 per cento dell’imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs 446/1997, forfetariamente riferita all’imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell’articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis), 4-bis), 4-bis).1 del D.Lgs 446/1997.”

Sopra questa previsione normativa - contenuta nell’articolo 6 del D.L. 185/2008, in deroga al generale principio di indeducibilità dell’IRAP dalle imposte statali (articolo 1, comma 2, del decreto IRAP) - l’Agenzia delle Entrate si sofferma con Circ. 16/E/2009, ove illustra l’appena introdotta (nell’ordinamento fiscale) deducibilità parziale dell’IRAP, ai fini delle imposte sui redditi, che colpisce il costo del lavoro e gli oneri per interessi sostenuti da imprese e professionisti.

La deduzione forfetaria, fissata nel 10 per cento dell’IRAP dovuta, è fruibile da:

- società di capitali e enti commerciali [art. 5 del decreto IRAP];
- società di persone e imprese individuali [art. 5-bis];
- istituti bancari e altri enti e società finanziari [art. 6];
- imprese di assicurazione [art. 7];
- persone fisiche, società semplici e ad esse equiparate esercenti arti e professioni [art. 8].

Spetta pure ai soggetti diversi dagli elencati, a condizione che determinino la base imponibile IRAP secondo la disciplina recata dall’articolo 5 del decreto IRAP per opzione (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l’attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata).

La deduzione, perché sia fatta valere in sede di determinazione del reddito, è soggetta alla condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per lavoro dipendente o interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP, prescindendo dall’ammontare complessivamente sostenuto per oneri del personale o interessi passivi.

L’IRAP che rileva ai fini del calcolo della deduzione, è quella versata nel periodo di imposta di riferimento a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti riguardo all’acconto, dell’effettivamente dovuto per il medesimo periodo d’imposta.

A partire dal 2008, l’importo deducibile dall’Irpef e dall’Ires è pari al 10% dell’Irap versata nel periodo stesso (in generale risulta rilevante quanto versato a titolo di saldo 2007 e prima e seconda rata d’acconto 2008). Tuttavia, dopo aver osservato tale criterio di “cassa” come indicato espressamente dalla norma contenuta nell’art.6 del D.L. 185/2008, occorre – come precisato dalla citata Circ. 16/E/2009 – verificare che l’ammontare versato a titolo di acconti 2008 sia “capiente” rispetto all’imposta dovuta per il periodo di riferimento stesso (il 2008) così come evidenziata a conto economico e successivamente calcolata nella dichiarazione Irap.

Si introduce, quindi, un criterio che potrebbe essere definito di cassa/competenza.

### ESEMPIO

Proviamo con un esempio a chiarire tale concetto.

- ▶ Saldo Irap 2007 versato in data 16.06.08 pari ad €2.000;
- ▶ acconti Irap 2008 versati il 16.06.08 e il 30.11.08 pari complessivamente a €6.000;
- ▶ Irap “dovuta” per il 2008 pari ad €5.000.

In questo caso, la determinazione della base di riferimento su cui calcolare il 10% di deduzione deve avvenire secondo le seguenti regole:

Verificare quanto pagato nel 2008 a titolo di Irap

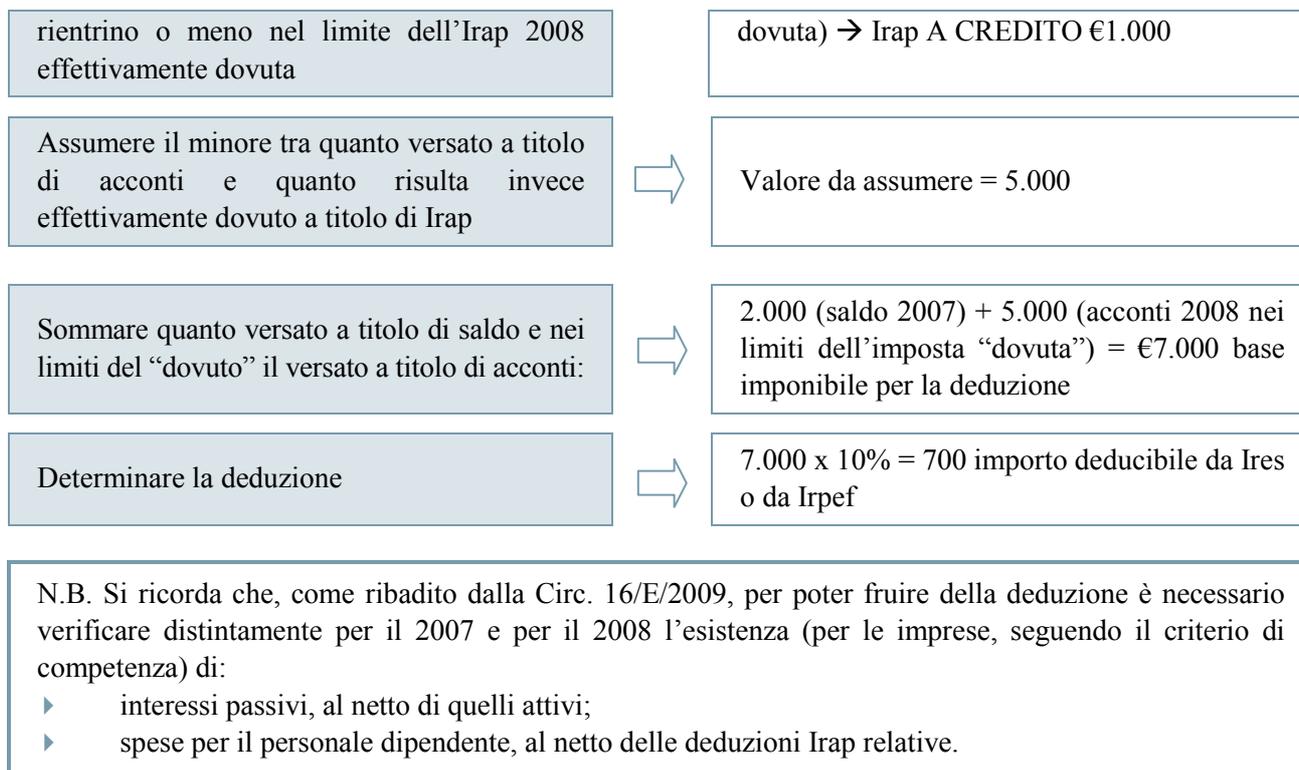


2.000 (saldo 2007) + 6.000 (acconti 2008) = €8.000 importo versato a titolo di Irap nel 2008

Verificare che gli acconti versati nel 2008



6.000 (acconti 2008) → 5.000 (Irap 2008)



La deduzione IRAP, può essere fatta valere – sia ai fini IRES che IRPEF - anche per i periodi di imposta che precedono quello in corso al 31 dicembre 2008, spettando al contribuente il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate con riferimento ai suddetti periodi di imposta per effetto della mancata deduzione dell'IRAP nella misura ammessa dalla legge.

Ottenere a rimborso le imposte versate dal 29 novembre 2004 (data d'inizio operatività del D.L. 185/2008, che ammette alla deduzione parziale) è consentito purché venga presentata l'apposita istanza entro 48 mesi dalla data del versamento.

Circa l'istanza, la Circ. 16/E/2009 sostiene debba essere presentata:

- a regime, entro il termine di decadenza di 48 mesi dal momento in cui è stato effettuato il versamento;
- in via transitoria, entro 60 giorni dal momento d'attivazione della procedura telematica di invio delle istanze, per i termini di decadenza che vengono a cadere entro i 60 giorni dall'attivazione della detta procedura telematica.

Per i termini di decadenza che ricadono nel periodo intercorrente tra il 29 novembre 2008 ed il 60° giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica, l'istanza deve essere, invece, presentata entro 60 giorni dal momento in cui viene attivata la procedura di invio delle istanze. Sulla corretta individuazione del giorno a partire dal quale decorre il termine di presentazione dell'istanza di rimborso, la Circ. 16/E/2009 evidenzia da ultimo che, per i versamenti in acconto questo termine decorre dal momento del versamento del saldo relativo al medesimo periodo. Pertanto, il periodo d'imposta (in ipotesi coincidente con l'anno solare) a partire dal quale è possibile rideterminare la base imponibile e presentare l'istanza per ottenere il rimborso dell'imposta versata (in acconto e a saldo) in eccedenza, è il 2004.

Il paragrafo 4 della Circ. 16/E/2009, si occupa dei soggetti che partecipano al regime del consolidato fiscale nazionale (articoli 117 e ss. del TUIR) per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e per quelli successivi. La deduzione forfetaria IRAP deve, da ciascuna società consolidata, essere calcolata su base individuale. Il soggetto consolidante effettuerà, come di prassi, la somma algebrica dei redditi delle singole società consolidate, determinati già al netto della deduzione di cui si parla. Per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, ai fini dell'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza di rimborso, occorre distinguere i periodi di imposta antecedenti all'avvio del consolidato – nel qual caso ciascuna società (ancorché attualmente aderente al regime del consolidato) è singolarmente legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso della minore Ires dovuta per effetto della deduzione IRAP spettante – dal periodo d'imposta in corso all'avvio del consolidato e successivi, nel quale secondo caso, essendo unico ai fini IRES il debito d'imposta della fiscal unit, è legittimato alla

presentazione dell'istanza di rimborso il soggetto consolidante, sulla base degli imponibili IRES dei singoli soggetti partecipanti al regime, rideterminati per effetto della deduzione forfetaria dell'IRAP. A questo fine, anche le società consolidate presentano il modello, pur se non vi è evidenziato alcun importo da rimborsare. Preme in conclusione evidenziare come l'Agenzia delle Entrate rimarchi che l'istanza di rimborso IRAP debba essere accompagnata, se effettuata dalle società di persone (ma il medesimo meccanismo opera per le società di capitali in regime di trasparenza), da una seconda richiesta, di ciascun socio che intende ottenere la restituzione della maggiore IRPEF (o IRES) corrisposta per effetto della originaria indeducibilità negli anni fino al 2007.



| TIPO DEDUZIONE   | NORMA RIFER.      | RIGO | ANNOTAZIONI                                      |
|--|-------------------|------|--|
| Contributi Inail   | Co.1, lett.a) 1   | IS1  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE, IK |
| Deduzione Forfetaria base € 4.600,00   | Co.1, lett.a) 2   | IS2  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Deduzione forfetaria maggiorata base € 9.200,00  | Co.1, lett.a) 3   | IS2  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Contributi assistenziali e previdenziali lavoratori a tempo                                    | Co.1, lett.a) 4   | IS3  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Spese per apprendisti disabili, CFL, contratti di inserimento, addetti alla ricerca e sviluppo | Co. 1, lett.a) 5  | IS4  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE, IK |
| Deduzione di € 1.850 fino a 5 dipendenti   | Co. 4 bis 1       | IS5  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Deduzioni incremento occupazionale   | Co. 4 quater      | IS6  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Deduzione incremento occupazionale ulteriore aree svantaggiate                                 | Co. 4 - quinquies | IS7  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |
| Deduzione incremento occupazionale donne   | Co. 4 - sexies    | IS7  | Da riportare nel quadro IQ oppure IP, IC, IE     |

N.B. il quadro si compila tenendo conto che nella prima colonna andranno indicati il numero dei lavoratori e nella seconda l'importo della deduzione.