

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Novità Irap e deduzioni applicabili per il periodo d'imposta 2015

(Circolare n. 13 del 12 luglio 2016)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità in materia di deduzioni	3
2.1. Soggetti ammessi all'agevolazione	4
2.2. Applicazione della nuova deduzione	6
3. Costo del lavoro e deduzioni ammesse autonomamente	8
3.1. Deduzione per contributi assicurativi	8
3.2. Deduzione da "cuneo fiscale"	9
3.3. Altre deduzioni relative al personale	13
3.4. Deduzione in base ai componenti positivi del valore della produzione netta	18
3.5. Limiti alla deduzione	19
3.6. Deduzioni per il rientro di docenti e ricercatori all'estero	21
4. Deduzioni indipendenti dal personale	22
5. Soggetti passivi operanti in più regioni	22
6. Calcolo della nuova deduzione 2015	24
7. Credito d'imposta Irap	27

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

L'art. 1, co. 20, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha integrato l'**art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446**, inserendo – con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – il **co. 4-octies**, secondo cui:

- fermo restando quanto previsto dal predetto art. 11 del Decreto Irap, e in deroga agli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta del tributo regionale ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, **è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti a norma dell'art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del predetto Decreto;**
- per i **produttori agricoli** di cui all'art. 3, co. 1, lett. d), del D.Lgs. n. 446/1997, e per le **società agricole** contemplate dall'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, la nuova deduzione è ammessa **anche per ogni lavoratore dipendente a tempo determinato** impiegato nel periodo d'imposta, purchè abbia **lavorato almeno 150 giornate** e il **contratto** abbia una **durata almeno triennale** (art. 11, co. 4-octies, secondo periodo, e 1.1, del D.Lgs. n. 446/1997).

Tali modifiche normative incidono, pertanto, anche sull'**Irap** – relativa al costo del lavoro – **deducibile dal reddito** ai fini dell'Ires o dell'Irpef, per effetto della modifica operata dall'art. 1, co. 24, della Legge n. 190/2014 all'art. 2, co. 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

Le altre novità Irap introdotte dalla Legge n. 190/2014, meglio illustrate nella parte conclusiva della presente Circolare, riguardano l'introduzione di un **credito d'imposta** per i soggetti passivi del tributo regionale che **non si avvalgono di dipendenti**, da utilizzare esclusivamente in compensazione, pari al 10% dell'Irap lorda (art. 1, co. 21, della Legge n. 190/2014).

2. Novità in materia di deduzioni

L'art. 11, co. 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997, come anticipato, stabilisce l'**integrale deducibilità** dalla base imponibile Irap della differenza tra il **costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato** – anche parziale (orizzontale, verticale o misto) – **al netto delle seguenti deduzioni** (art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis1 e 4-quater, del D.Lgs. n. 446/1997):

- **contributi per le assicurazioni obbligatorie** contro gli infortuni sul lavoro;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- **deduzione base** di euro 7.500 annui per ogni dipendente a tempo indeterminato impiegato nel corso del periodo d'imposta, elevata ad euro 13.500 nel caso di lavoratori di sesso femminile oppure giovani di età inferiore ai 35 anni;
 - **deduzione maggiorata** di euro 15.000 per ogni dipendente a tempo indeterminato utilizzato nel corso del periodo d'imposta in regioni del centro-sud (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), aumentata ad euro 21.000 nell'ipotesi di lavoratori di sesso femminile oppure giovani di età inferiore ai 35 anni;
 - **contributi assistenziali e previdenziali** relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
 - spese riguardanti gli **apprendisti**, i **disabili**, il personale assunto con contratto di formazione e **lavoro**;
 - costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, la cui attestazione di effettività sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale, ovvero, in mancanza, da un revisore legale o da un professionista iscritto negli albi dei revisori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali o consulenti del lavoro, oppure dal responsabile del centro di assistenza fiscale;
 - **indennità di trasferta previste contrattualmente**, nel caso delle imprese autorizzate all'**autotrasporto di merci**, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, co. 5, del Tuir;
 - **deduzione di euro 1.850 annui**, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta, sino ad un massimo di 5, dal soggetto passivo Irap avente **componenti positivi** che concorrono alla formazione del valore della produzione non **superiori ad euro 400.000**;
 - deduzione spettante ai soggetti passivi Irap che **incrementano il numero dei lavoratori dipendenti** assunti con contratto a **tempo indeterminato** rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.

Quest'ultima deduzione è ammessa in misura **non superiore ad euro 15.000 per ogni nuovo dipendente assunto**, e nel **limite dell'incremento complessivo del costo del personale** classificabile nelle voci B.9) e B.14) del conto economico civilistico (art. 2425 c.c.), per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione e per i due successivi.

2.1. Soggetti ammessi all'agevolazione

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La **deduzione integrale del costo per il personale a tempo indeterminato**, così come sopra individuato, è, tuttavia, riservata ai soli contribuenti che determinano la base imponibile Irap secondo le disposizioni previste dagli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997:

- **s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.**, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento CE n. 2157/2001 e quelle cooperative europee di cui al regolamento CE n. 1435/2003, **residenti nel territorio dello Stato**;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- **s.n.c., s.a.s.** e società ad esse equiparate a norma dell'art. 5, co. 3, del Tuir;
- **persone fisiche esercenti attività commerciali** di cui all'art. 55 del Tuir;
- banche, altri enti e società finanziari indicati nell'art. 1, del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87;
- società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria (c.d. **holding industriali**);
- imprese di assicurazione;
- **persone fisiche**, società semplici ed a esse equiparate a norma dell'art. 5, co. 3, del Tuir, **esercenti arti o professioni** di cui all'art. 53, co. 1, del Tuir;
- **produttori agricoli** titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del Tuir, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore ad euro 7.000, che si avvalgono del regime previsto dall'art. 34, co. 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (salvo che abbiano rinunciato all'esonero a norma del quarto periodo di quest'ultima disposizione);
- esercenti attività di allevamento di cui all'art. 56 del Tuir.

La novità normativa **non è, pertanto applicabile** dai seguenti soggetti:

- enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- **società ed enti di ogni tipo**, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, **non residenti nel territorio dello Stato**;
- amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165;
- amministrazioni della Camera dei Deputati, della Corte Costituzionale, del Senato e della Presidenza della Repubblica;
- organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La **Circolare Assonime 2 aprile 2015, n. 7, par. 1.2** ha osservato che la novità normativa è accessibile anche da parte dei soggetti passivi che **non beneficiavano delle deduzioni preesistenti** per la riduzione del "cuneo fiscale" (base, maggiorata, per contributi previdenziali ed assistenziali). È il caso, ad esempio delle **imprese operanti in concessione e a tariffa** nei settori delle c.d. *public utilities* (acqua, energia, infrastrutture, poste, raccolta e depurazione delle acque, raccolta e smaltimento dei rifiuti, telecomunicazioni e trasporti): tali soggetti possono, quindi, usufruire della nuova deduzione per l'intero importo delle spese per il personale a tempo indeterminato (**C.M. 9 giugno 2015, n. 22/E, par. 1**), non avendo da sottrarre dal relativo ammontare le deduzioni preesistenti, in quanto non previste a favore di tali imprese.

L'**ambito** soggettivo dell'art. 11, co. 4-*octies*, D.Lgs. 446/1997 è, pertanto, **soltanto quello desumibile dalla disposizione** stessa, secondo cui la nuova deduzione è ammessa per "*i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9*": in altri termini, i **presupposti soggettivi** per la spettanza della deduzione sono **stabiliti autonomamente** dai requisiti previsti dalla preesistente normativa, e la disposizione non stabilisce deroghe in relazione alle caratteristiche soggettive delle imprese per le quali è destinata ad operare. In tal senso, si consideri, inoltre, che mentre **la nuova deduzione ha carattere di generalità**, e non è subordinata a presupposti particolari, **quelle preesistenti** erano, e sono tuttora, fruibili **esclusivamente in presenza di condizioni stringenti**, diverse per ogni deduzione. In virtù di tale interpretazione, le imprese operanti in concessione e a tariffa conseguono, pertanto, una **riduzione dell'Irap in misura maggiore** rispetto alla generalità delle imprese che sinora hanno pienamente beneficiato delle deduzioni preesistenti (**Circolare Assonime 7/2015, par. 1.5 e 1.6**).

2.2. Applicazione della nuova deduzione

La deducibilità integrale, ai fini Irap, del costo del lavoro a tempo indeterminato, prevista dal co. 4-*octies* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, opera secondo un **meccanismo residuale**: l'importo agevolato – da riportare nel rigo IS7 e conseguentemente, a seconda della tipologia di contribuente, nei righi IQ64, IP70 e IC69 del modello Irap 2016 – è, infatti, assunto al netto di una serie di deduzioni, come sopra riepilogate e nel prosieguo approfondite, effettuate ai sensi dei precedenti co. 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*1. e 4-*quater*.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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

A questo proposito, si segnala che, ai fini dichiarativi, nella **colonna 1 del rigo IS7 del modello Irap 2016** deve essere indicato il numero dei dipendenti per i quali si fruisce della deduzione del costo residuo per il personale dipendente assunto a tempo indeterminato, mentre nella **colonna 2** deve essere esposto l'ammontare della corrispondente deduzione, da riportare, poi, nei citati, righe IQ64, IP70 e IC69 del modello Irap 2016.

A parere della Circolare Assonime n. 7/2015, par. 2, i costi ammessi in deduzione trovano fondamento nel **rapporto di lavoro a tempo indeterminato**, ma **non devono necessariamente** essere stati **sostenuti in costanza** dello stesso. È il caso, ad esempio, delle erogazioni previste dal contratto di lavoro, ancorché spettanti dopo la cessazione del rapporto – come la possibilità di acquistare gratuitamente beni o servizi la cui produzione o il cui commercio forma oggetto dell'attività dell'impresa – trattandosi di componenti retributive, anche se differite.

Nel caso del **distacco del personale**, l'Agenzia delle Entrate ritiene che – con riguardo a tale disciplina – siano deducibili dalla base imponibile Irap dell'impresa distaccante i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale (**C.M. 9 giugno 2015, n. 22/E, par. 2**). In tale sede, è stato altresì chiarito che il beneficio spetta anche dell'ipotesi del **contratto di somministrazione di lavoro** – a prescindere dalla modalità di articolazione dello stesso (a tempo indeterminato o determinato) – a condizione che **il rapporto contrattuale sottostante, tra il datore di lavoro e il dipendente, sia a tempo indeterminato**: al ricorrere di tale ipotesi, il beneficio è riconosciuto in capo all'**utilizzatore** per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato.

Per quanto concerne, poi, l'individuazione degli specifici costi rilevanti ai fini del calcolo della deduzione, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che le **quote di trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato maturate a partire dall'esercizio 2015**, compresa la rivalutazione di quelle accantonate sino al periodo d'imposta 2014, rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili ai sensi dell'art. 11, co. 4-*octies*, del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto si tratta di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro (C.M. n. 22/E/2015, par. 3). Diversamente, **non rientrano** in tale ambito – poiché costituiscono voci di natura estimativa in deducibili ai fini dell'Irap – gli accantonamenti effettuati, a

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

partire dal 2015, per eventuali **oneri futuri connessi al rapporto di lavoro** (controversie con i dipendenti, erogazioni spettanti al personale a seguito della cessazione del contratto, ecc.): tali costi assumeranno, infatti, rilevanza al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio (**C.M. 19 febbraio 2008, n. 12/E, par. 9.2**), in quanto afferenti a costi del lavoro deducibili dalla base imponibile Irap a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che tali accantonamenti non concorrono alla determinazione dell'Irap deducibile dalle imposte sui redditi.

Per quanto concerne, invece, gli **accantonamenti operati entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2014**, che non hanno trovato riconoscimento sulla base della disciplina Irap, la C.M. n. 22/E/2015 (par. 4) ha chiarito che assumono rilievo – a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – qualora si realizzi l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio. Tali oneri rientrano, pertanto, nel calcolo del costo del personale deducibile ai sensi dell'art. 11, co. 4-*octies*, del D.Lgs. n. 446/1997, ancorché non imputati a conto economico, in quanto portati a diretta riduzione degli accantonamenti operati.

Tipologia di componente negativo di reddito rilevante	Voce di conto economico
Retribuzioni correnti maturate a partire dall'esercizio 2015	B.9.a)
Quote di trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato maturate dal periodo d'imposta 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate sino al 2014	B.9.c)
Spese sostenute a beneficio del dipendente a causa dell'effettuazione della prestazione al di fuori della sede di lavoro (indennità di trasferta, navigazione e volo) o di modifica della stessa (indennità di trasferimento)	B.9.a)
Utilizzi, a partire dal 2015, dei fondi stanziati per eventuali oneri connessi al rapporto di lavoro a tempo indeterminato (controversie oppure erogazioni spettanti al personale dopo la cessazione del contratto)	–

Tenuto conto che i suddetti accantonamenti possono aver concorso alla determinazione dell'**Irap deducibile dalle imposte sui redditi**, sarà necessario procedere a rideterminare l'eventuale tributo regionale dedotto negli esercizi precedenti relativamente agli stessi: in particolare, l'imposta

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

dedotta dovrà essere recuperata mediante la rilevazione di un componente positivo di reddito – ai sensi dell'art. 88 del Tuir – nell'esercizio di sostenimento della spesa afferente all'accantonamento a suo tempo operato. A tale fine, gli utilizzi andranno prioritariamente attribuiti ai fondi accantonati prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, che hanno generato Irap deducibile, partendo da quelli di data più remota.

Restano ferme le deduzioni già operate e le istanze di rimborso già presentate.

Sotto il profilo operativo, il soggetto passivo Irap, tenuto conto dei suddetti chiarimenti, deve adottare la seguente procedura, in rigoroso **ordine cronologico**:

- 1) **applicazione delle deduzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997;**
- 2) quantificazione del costo del personale dipendente a tempo indeterminato al netto delle predette deduzioni, deducibile integralmente dalla base imponibile Irap.

In primo luogo, è, pertanto, fondamentale verificare le deduzioni spettanti al contribuente, in virtù della legislazione vigente, così come riportate nel prosieguo, per, poi, pervenire al calcolo del costo netto del personale dipendente a tempo indeterminato integralmente deducibile dal valore della produzione netta del tributo regionale.

3. Costo del lavoro e deduzioni ammesse autonomamente

Le diverse variazioni in diminuzione dalla base imponibile Irap, così come previste dalla legislazione vigente, sono ascrivibili alle seguenti causali:

1. contributi per le **assicurazioni obbligatorie** contro gli infortuni sul lavoro;
2. riduzione del **cuneo fiscale**;
3. spese per **apprendisti, disabili** e personale assunto mediante contratti di **formazione e lavoro**;
4. costi del **personale** impiegato nell'attività di **ricerca e sviluppo**;
5. **indennità di trasferta** erogate ai **dipendenti** delle imprese autorizzate all'**autotrasporto** di merci;
6. lavoratori dipendenti impiegati nel corso del periodo d'imposta, in relazione all'ammontare dei **componenti positivi** del **valore** della **produzione netta**;
7. consistenza del **valore della produzione netta**;
8. **rientro dei docenti e ricercatori residenti all'estero**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

3.1. Deduzione per contributi assicurativi

Ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. a), n. 1), del D.Lgs. n. 446/1997, sono ammessi in deduzione dalla base imponibile Irap i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, tipicamente l'**Inail** ovvero l'Enpaia e l'Ipsema per il settore, rispettivamente, agricolo e marittimo. La variazione in diminuzione in parola opera secondo i seguenti criteri:

- è applicabile a tutti i contributi assicurativi sostenuti, a **copertura del rischio di infortunio**, per ogni lavoratore dipendente dell'impresa, nonché titolare di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, compresi quelli relativi a prestazioni di sportivi professionisti (**C.M. 26 luglio 2000, n. 148/E**);
- **prescinde dalla differente tipologia del contratto di assunzione**;
- è riconosciuta unicamente agli oneri assicurativi obbligatori per Legge, ovvero altre disposizioni, con espressa esclusione dei contributi erogati a titolo facoltativo, ancorché confluiti in fondi assistenziali;
- è invocabile da parte di tutti i soggetti passivi Irap, e **cumulabile con le altre deduzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997**, a condizione che risulti rispettato il limite massimo previsto dal co. 4-*septies*, di cui si dirà nel prosieguo.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la deduzione in parola spetta anche in relazione ai contributi riferiti alla posizione personale del contribuente, nonché ai collaboratori dell'impresa familiare, purché gli stessi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile Irap (**R.M. 17 marzo 2008, n. 99/E**). L'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, chiarito che l'importo dei contributi previdenziali deducibili dal valore della produzione netta deve essere individuato secondo modalità differenti, in base alla tipologia di soggetto passivo del tributo regionale (**R.M. 28 ottobre 2009, n. 265/E**):

- per i **lavoratori autonomi**, in base al principio di cassa, ovvero considerando i contributi pagati nell'anno;
- per le **imprese**, in ossequio al principio di competenza, nei limiti comunque dei contributi dovuti.

3.2. Deduzione da "cuneo fiscale"

Le variazioni in diminuzione della base imponibile Irap, riguardanti i rapporti di lavoro a tempo indeterminato – a prescindere dalla data di assunzione – ed aventi natura prevalentemente

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

forfetaria (c.d. *deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale*), sono disciplinate dall'art. 11, co. 1, n. 2), 3) e 4), del D.Lgs. n. 446/1997, e precisamente:

- 2) **euro 7.500 su base annua**, per ogni dipendente, a tempo indeterminato, impiegato nel corso del periodo d'imposta (c.d. *deduzione base*), elevata ad **euro 13.500 nel caso di lavoratori aventi età inferiore ai 35 anni o di sesso femminile**;
- 3) **euro 15.000** su base annua, qualora il contribuente si sia avvalso, nel corso dell'anno fiscale di riferimento, delle prestazioni di dipendenti a tempo indeterminato, nella regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (c.d. *deduzione maggiorata*), incrementata ad **euro 21.000 per ognuno dei predetti dipendenti di età inferiore ai 35 anni o di sesso femminile**. Tale deduzione non è applicabile da parte delle banche, degli altri enti finanziari e delle imprese di assicurazione, né cumulabile con quella di cui al *sub 2*), bensì alternativa, e soggetta ai limiti dell'applicazione della regola *de minimis* (Regolamento della Commissione Europea 12 gennaio 2001, n. 69)

Esempio

Gli importi delle predette deduzioni di cui al *sub 2*) e 3), essendo su base annua, devono essere ragguagliati ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta, nei seguenti casi:

- inizio o cessazione dell'attività nell'anno, ovvero del rapporto di lavoro;
- presenza di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, anche in forma verticale o mista;
- trasformazione del rapporto di lavoro.

Pertanto, considerando l'ipotesi di un lavoratore a tempo indeterminato, di sesso maschile e con età anagrafica di 45 anni, impiegato nella regione Lombardia, il cui **rapporto di lavoro è cessato il 7 gennaio 2015**, la deduzione base di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), n. 2), del D.Lgs. n. 446/1997 è così determinata:

- **giorni di durata del rapporto nel corso del periodo d'imposta:** 7 (gennaio)
- deduzione base: euro 7.500,00 /365*7 = euro 143,84

- 4) il **100% dei contributi assistenziali e previdenziali a carico dell'impresa, maturati nel corso del periodo d'imposta, relativi ai rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato**, versati in base a disposizioni normative, forme pensionistiche complementari

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

(D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252), fondi previsti da contratti collettivi oppure accordi aziendali, finalizzati all'erogazione di prestazioni integrative di natura assistenziale o previdenziale.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'individuazione dei relativi importi deve essere operata considerando, oltre ai contributi ascrivibili alla retribuzione ordinaria, quelli pro-quota riferiti alle somme aggiuntive, come la tredicesima mensilità, la quattordicesima, ove prevista, nonché le ferie e i permessi. A questo proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha altresì chiarito che la deduzione per contributi assistenziali e previdenziali non è riconosciuta rispetto ai contributi per dipendenti impiegati all'estero, né ai soggetti che determinano l'Irap con il metodo retributivo (**C.M. 19 novembre 2007, n. 61/E**). Resta ferma l'applicabilità del principio di cassa per i lavoratori autonomi, e di quello di competenza per l'impresa (**R.M. 28 ottobre 2009, n. 265/E**).

Limitazioni

L'applicazione delle deduzioni relative alla riduzione del **cuneo fiscale** (base e maggiorate, contributi previdenziali ed assistenziali) è **alternativa a quelle previste da alcune disposizioni successive dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997**, così come previsto dal co. 4-*septies*:

- **co. 1, lett. a), n. 5)**: 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);
- **co. 4-bis.1**: euro 1.850 per ogni dipendente, fino ad un massimo di cinque, nel caso di imprese aventi componenti positivi rilevanti non eccedenti l'importo di euro 400.000 su base annua.

L'ammontare delle deduzioni forfetarie di cui all'art. 11, co. 1, nn. 2) e 3), del D.Lgs. n. 446/1997 (deduzione base e maggiorata) è **riconosciuto soltanto parzialmente**, qualora il **contribuente rientri tra i soggetti di cui al precedente art. 3, co. 1, lett. e), del Decreto Irap**, e precisamente:

- gli enti privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, co. 1, lett. c), del Tuir);
- le società e gli enti privati di ogni tipo compresi i trust, indipendentemente dal possesso della personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. d), del Tuir).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Al ricorrere di una delle suddette ipotesi, trova applicazione l'art. 11, co. 4-*bis*.1, del D.Lgs. n. 446/1997, secondo cui **le deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale sono ammesse esclusivamente in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali.** Con l'effetto che, qualora l'impresa si sia avvalsa di lavoratori subordinati, ai fini dello svolgimento di **attività istituzionali**, l'importo della variazione in diminuzione deve essere decrementato in base al rapporto tra le seguenti componenti (art. 10, co. 2, primo periodo, del Decreto Irap):

- l'importo dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'esercizio delle attività istituzionali, rilevanti ai fini del tributo regionale;
- l'ammontare di tutti i ricavi e proventi dell'impresa.

Esclusioni

Le deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale non sono, tuttavia, riconosciute, come anticipato, in capo ai seguenti contribuenti:

1) i soggetti indicati dall'art. 3, co. 1, lett. e-*bis*), del D.Lgs. n. 446/1997:

- le **amministrazioni pubbliche** di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165. A questo proposito, si rammenta che non rappresentano amministrazioni pubbliche e possono, quindi, beneficiare delle deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale gli Istituti Autonomi per le Case Popolari (**R.M. 3 aprile 2009, n. 94/E**), ovvero le Agenzie Territoriali per l'Edilizia Residenziale;
- le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale e della Presidenza della Repubblica;
- gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale;

2) 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, della raccolta e dello smaltimento dei rifiuti. Sul punto, si segnala che la natura concessoria del rapporto prescinde dalla qualificazione formale (c.d. *nome iuris*) dell'atto attraverso il quale è affidato il servizio pubblico, anche se trattasi di una subconcessione perfezionata tra due operatori privati, di cui il primo (affidatario) è soggetto all'attività di direzione e controllo del secondo (affidante), e non coinvolgente, quindi, direttamente la Pubblica Amministrazione (**R.M. 6 agosto 2009, n. 204/E**). Le imprese operanti in concessione e a tariffa devono essere individuate sulla base di **due presupposti (C.M. n. 61/E/2007)**:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- **giuridico**: l'esistenza di un atto di concessione traslativa, ovvero un provvedimento in forza del quale un ente pubblico conferisce, a beneficio di un soggetto privato, diritti o potestà riguardanti un'attività economica in origine riservata alla pubblica amministrazione e che, tuttavia, questa non intende esercitare direttamente (**R.M. 5 novembre 2008, n. 423/E**). Sul punto, si segnala, tuttavia, che l'Agenzia delle Entrate ha, successivamente, chiarito che la circostanza di un'attività non riservata in origine all'ente pubblico non determina necessariamente l'esclusione del diritto alle deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale (**R.M. 10 novembre 2008, n. 429/E**);
 - **economico**: il corrispettivo è rappresentato dalla tariffa, ovvero da un prezzo fissato, o comunque regolamentato, dalla pubblica amministrazione, in modo tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha comunque precisato che la natura tariffaria del corrispettivo, rilevante ai fini dell'esclusione della fruibilità delle deduzioni in parola, ricorre altresì nell'ipotesi di libera determinazione delle parti (**R.M. n. 204/E/2009**).

Conseguentemente, la carenza anche di uno solo dei suddetti requisiti determina l'ammissibilità delle deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale. Qualora l'impresa operante in concessione ed a tariffa **svolga anche un'attività non regolamentata**, la deduzione relativa alla riduzione del cuneo fiscale è ammessa limitatamente al costo del lavoro sostenuto nello svolgimento di tale attività. Nella suddetta eventualità, appare, pertanto, necessaria la **separazione dei componenti reddituali prodotti dalle diverse attività**: in particolare, l'impresa deve tenere scritture contabili distinte, individuando i ricavi e costi relativi ad ogni attività, specificando altresì i metodi di imputazione e ripartizione (**C.M. n. 61/E/2007**). Nel caso in cui i dipendenti siano impiegati, in modo promiscuo, nelle attività regolamentate e non, la deduzione è riconosciuta in misura proporzionale al rapporto tra i due seguenti valori:

- 1) l'ammontare dei ricavi e proventi prodotti dall'attività non regolamentata;
- 2) l'importo complessivo dei ricavi e proventi conseguiti dal contribuente.

Le deduzioni relative alla riduzione del cuneo fiscale **non trovano, inoltre, applicazione**, con riferimento alle seguenti fattispecie:

- **contratti di lavoro diversi da quello subordinato**, come quelli stipulati con **amministratori, collaboratori coordinati e continuativi**, anche qualora non sia previsto un termine di conclusione del rapporto (**R.M. 4 aprile 2008, n. 132/E**);

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- **dipendenti che operano presso strutture produttive estere** (cantieri, filiali, sedi secondarie, ecc.), il cui valore della produzione – essendo prodotto al di fuori del territorio dello Stato – è escluso dalla base imponibile Irap (**C.M. n. 61/E/2007**).

3.3. Altre deduzioni relative al personale

L'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5), del D.Lgs. n. 446/1997 riconosce al contribuente la facoltà di operare, in sede di determinazione della base imponibile Irap, alcune ulteriori variazioni in diminuzione, imputabili ai costi sostenuti per le seguenti causali:

- 1) **apprendisti**;
- 2) **disabili**;
- 3) **personale assunto mediante contratti di formazione e lavoro**;
- 4) **personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo**, compresi quelli a carico di consorzi tra imprese per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

Tali deduzioni sono alternative a quelle previste dai precedenti numeri 2), 3) e 4) – deduzione base e maggiorata, contributi assistenziali e previdenziali – ma cumulabili con quelle di cui al co. 4-*bis*.1, correlate ai componenti positivi che concorrono alla formazione della base imponibile Irap.

Altre deduzioni, riguardanti il personale, sono previste con riferimento ai seguenti contribuenti:

- imprese autorizzate all'autotrasporto di merci (art. 11, co. 1-*bis*, del D.Lgs. n. 446/1997);
- soggetti aventi componenti positivi, rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap, non superiori ad euro 400.000 (art. 11, co. 4-*bis*.1, del D.Lgs. n. 446/1997);
- soggetti che **incrementano il numero dei lavoratori dipendenti** assunti con contratto a **tempo indeterminato** rispetto all'ammontare di quelli della medesima natura occupati nel precedente periodo d'imposta (art. 11, co. 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446/1997);
- docenti e ricercatori residenti all'estero, che rientrano in Italia (art. 44, co. 2 e 3, del D.L. n. 78/2010).

Apprendisti

La variazione in diminuzione dal valore della produzione netta è ammessa nel **limite massimo del costo dell'apprendista a carico del soggetto passivo Irap**, ed è cumulabile con le altre deduzioni previste per il personale dipendente, ad eccezione di quella collegata alla riduzione del

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

cuneo fiscale (art. 11, co. 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997). In altri termini, ai fini Irap, **il datore di lavoro deduce tutte le spese relative al rapporto di apprendista**, quali, ad esempio:

- salari e stipendi;
- contributi ed oneri sociali;
- trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.

Qualora, nel corso del periodo d'imposta, **il rapporto sia stato trasformato in contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, la deduzione per l'apprendista è limitata alla frazione di esercizio in cui il dipendente ha assunto tale qualifica (**C.M. 4 giugno 1998, n. 141/E**). Per il periodo successivo, e sino alla chiusura dell'anno fiscale, il datore di lavoro può altresì beneficiare, in proporzione dei relativi giorni, delle deduzioni previste per i dipendenti a tempo indeterminato (**R.M. 10 giugno 2008, n. 235/E**), ovvero, in alternativa, di quelle di cui al co. 4-*bis*¹, pari ad euro 1.850 per ogni dipendente, fino ad un massimo di 5, per i soggetti passivi Irap con componenti positivi non superiori ad euro 400.000.

Disabili

La possibilità di operare tale variazione in diminuzione è riconosciuta non soltanto con riferimento ai costi sostenuti per lavoratori disabili indicati nell'art. 1 della Legge 12 marzo 1999, n. 68, ma anche relativamente a quelli assunti ai sensi della previgente Legge 2 aprile 1968, n. 482, ed in possesso dei requisiti ivi stabiliti, a condizione che l'assunzione sia intervenuta prima dell'entrata in vigore della Legge n. 68/1999 (**R.M. 26 novembre 2004, n. 142/E**). Ai fini dell'applicazione della deduzione, rileva la condizione di disabile in capo al lavoratore, a prescindere dalla forma contrattuale instaurata con l'impresa (lavoro subordinato, collaborazione a progetto, ecc.), dalla quale deve, però, risultare lo *status* di disabile (**R.M. 13 dicembre 2006, n. 139/E**).

Sotto il profilo operativo, la deduzione:

- **competete anche nel caso di sopravvenuta inabilità**, per il numero di disabili impiegati, indipendentemente dal fatto che l'impresa abbia superato la quota obbligatoria di assunzioni riservata ai disabili (**R.M. 16 maggio 2006, n. 64/E**);
- è altresì riconosciuta nell'ipotesi di **disabili assunti per lo svolgimento di tirocini formativi** (**R.M. n. 139/E/2006**);
- spetta nel limite del costo del dipendente a carico dell'impresa;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- è cumulabile con le altre deduzioni previste per il personale dipendente, ad eccezione di quella collegata alla riduzione del cuneo fiscale (art. 11, co. 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997).

Contratti di formazione e lavoro

Alla luce della sopravvenuta introduzione di nuove tipologie contrattuali, di cui al D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. *Legge Biagi*), l'Agenzia delle Entrate ritiene che la deduzione in parola sia **applicabile anche ai contratti di inserimento**, aventi finalità analoghe a quelle dei contratti di formazione e lavoro (**C.M. 5 aprile 2005, n. 13/E**).

La deduzione dei costi riguardanti i suddetti contratti spetta nel limite del costo a carico dell'impresa, ed è cumulabile con le altre deduzioni previste per il personale dipendente, ad eccezione di quella collegata alla riduzione del cuneo fiscale (art. 11, co. 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997).

Qualora, nel corso del periodo d'imposta, **il rapporto sia stato trasformato in contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, si dovrebbe ritenere che la deduzione dei costi per formazione e lavoro, oppure inserimento, sia soggetta alla medesima disciplina esaminata con riferimento agli apprendisti. Pertanto, la variazione in diminuzione dalla base imponibile Irap è riconosciuta per la **frazione di esercizio in cui il dipendente ha assunto tale qualifica**: per il periodo successivo, e sino alla chiusura dell'anno fiscale, l'impresa può altresì beneficiare, in proporzione dei relativi giorni, delle deduzioni previste per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

La suddetta variazione in diminuzione **non è riconosciuta ai soggetti pubblici** di cui all'art. 3, co. 1, lett. e-*bis*), del D.Lgs. n. 446/1997.

Costi di ricerca e sviluppo

Ai fini dell'applicazione della deduzione, si considerano costi di ricerca e sviluppo quelli sostenuti per il personale addetto (**C.M. 16 marzo 2005, n. 10/E**):

- a) alla **ricerca di base**, intesa come "*l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità, ma rivestono un'utilità generica per l'impresa*";
- b) alla **ricerca applicata ed allo sviluppo**, in quanto trattasi di attività finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nella nozione di **“personale addetto”**, devono ritenersi compresi sia i lavoratori dipendenti che i titolari di un rapporto di collaborazione, ad esempio occasionale oppure a progetto, ovvero gli amministratori (**RR.MM. 13 dicembre 2006, n. 138/E, e 4 maggio 2006, n. 57/E**).

La deduzione spetta esclusivamente per le spese riferite al personale direttamente impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo: con l'effetto che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate (**R.M. 16 giugno 2006, n. 82/E**), non può essere effettuata, da parte delle imprese operanti nel settore della ricerca e dello sviluppo, la variazione in diminuzione relativa ai costi sostenuti per il personale impiegato in altre mansioni (amministrazione, finanza, logistica ecc.).

La deduzione spetta **anche ai contribuenti che svolgono esclusivamente attività di ricerca e sviluppo**, a prescindere dalla circostanza che i progetti risultanti dall'esercizio dell'impresa costituiscano oggetto di cessione a terzi.

Nel caso in cui il suddetto personale venga utilizzato per lo **svolgimento di più attività**, non soltanto di ricerca e sviluppo, la deduzione compete unicamente per le spese che, sulla base di criteri oggettivi, risultino riferibili alle competenze espletate da tali lavoratori nell'attività di ricerca e sviluppo.

Attestazione spese

La deduzione delle spese per il personale addetto all'attività di ricerca e sviluppo è, inoltre, subordinata alla preventiva attestazione di effettività delle stesse – tesa a garantire il riscontro della corrispondenza dei costi alla documentazione contabile (**C.M. n. 13/E/2005**) – rilasciata dal presidente del collegio sindacale (o sindaco unico) ovvero, in mancanza, da uno dei seguenti soggetti:

- revisore legale dei conti;
- professionista iscritto agli albi dei revisori legali dei conti, dei dottori commercialisti, degli esperti contabili oppure dei consulenti del lavoro;
- responsabile del centro di assistenza fiscale.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente chiarito che il rinvio – contenuto nell'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5), del D.Lgs. n. 446/1997 – all'art. 13, co. 2, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79 deve intendersi riferito soltanto alle **formalità di stesura dell'attestazione**, e non anche alla predisposizione della perizia giurata prevista da quest'ultima disposizione (**C.M. 20 giugno 2012, n. 26/E, par. 7**).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nel caso di **società quotata**, la suddetta attestazione può essere rilasciata dal presidente della società di revisione ovvero, in alternativa, dal soggetto che ne ha la rappresentanza ai fini della revisione legale dei conti (**R.M. 21 aprile 2009, n. 104/E**).

La deduzione delle spese sostenute per il personale addetto all'attività di ricerca e sviluppo **non costituisce un aiuto di Stato (C.M. 13 giugno 2008, n. 46/E)** ed è, pertanto, **cumulabile** con le altre agevolazioni riconosciute in relazione ai medesimi costi.

Nuove assunzioni a tempo indeterminato dal 2014

L'art. 11, co. 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446/1997 ha riconosciuto – a partire **dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014** – una nuova forma di deduzione dalla base imponibile Irap, riservata ai soggetti passivi del tributo di cui all'art. 3, co. 1, lett. da a) ad e), del D.Lgs. n. 446/1997, che **incrementano il numero dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato**, rispetto all'ammontare di quelli mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. L'agevolazione è, pertanto, concessa a tutti i soggetti passivi che soddisfano i predetti requisiti, con **implicita esclusione** di quelli citati dall'art. 3, co. 1, lett. e-*bis*), del D.Lgs. n. 446/1997, ovvero delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 3 febbraio del 1993, n. 29, nonché delle amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

Al ricorrere della predetta ipotesi contemplata dal novellato art. 11, co. 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446/1997, è ammessa la **deducibilità del costo del predetto personale aggiuntivo**, per un importo annuale non superiore ad **euro 15.000 per ciascun nuovo dipendente assunto**, e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile tra i costi della produzione del conto economico civilistico (art. 2425 c.c.), nelle voci B.9) "Costi per il personale" e B.14 "Oneri diversi di gestione", per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi d'imposta.

L'**incremento della base occupazionale** deve essere considerato al netto delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate di cui all'art. 2359 c.c., oppure facenti capo, anche per il tramite di interposta persona, al medesimo soggetto. Nel caso degli enti privati di cui all'art. 87, co. 1, lett. c), del Tuir, nonché delle società e degli enti previsti dalla successiva lett. d), espressamente citati dall'art. 3, co. 1, lett. e), del D.Lgs. n. 446/1997, la predetta base occupazionale deve essere

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato nell'attività commerciale, e la deduzione spetta esclusivamente con riguardo all'incremento dei lavoratori impiegati nell'esercizio di tale attività.

Nella circostanza di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'**attività istituzionale**, si considera – ai fini sia dell'individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento che della deducibilità del costo – il **solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale** identificato in base al rapporto di cui al precedente art. 10, co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997, ovvero in virtù dell'incidenza dei ricavi a proventi "commerciali" rispetto a quelli totali, comprensivi, quindi, anche di quelli derivanti dall'esercizio dell'attività istituzionale: in ogni caso, non rilevano, in sede di computo dell'incremento occupazionale, i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale a quella commerciale.

Qualora l'impresa sia di **nuova costituzione**, non devono essere ricompresi nel calcolo gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono, anche soltanto parzialmente, quelle di aziende giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nell'ipotesi di **impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico**, anche amministrato 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.

È, tuttavia, prevista la **decadenza dal beneficio** se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti non supera quello del personale della medesima natura mediamente occupato in tale periodo d'imposta: la deduzione spettante compete, in ogni caso, per ciascun periodo d'imposta a partire da quello di assunzione, purché permanga il medesimo rapporto di impiego.

Indennità di trasferta

Il co. 1-*bis* dell'art. 11 D.Lgs. n. 446/1997 riconosce un'ulteriore variazione in diminuzione dalla base imponibile Irap, riservata alle **imprese autorizzate all'autotrasporto di merci**: i contribuenti in parola, a dispetto degli altri soggetti passivi del tributo, possono altresì dedurre le **somme erogate ai dipendenti a titolo di indennità di trasferta, se previste contrattualmente**, e nel limite dell'importo che non concorre a formare il reddito del lavoratore, ai sensi dell'art. 51, co. 5, del Tuir.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La suddetta deduzione non è soggetta al regime di limitazione, né al principio di alternatività di cui all'art. 11, co. 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997, che verrà meglio esaminato nel prosieguo.

3.4. Deduzione in base ai componenti positivi del valore della produzione netta

Ai sensi dell'art. 11, co. 4-*bis*.1, del D.Lgs. n. 446/1997, i soggetti passivi Irap – ad eccezione di quelli pubblici di cui al precedente art. 3, co. 1, lett. e-*bis*) – possono beneficiare di un'ulteriore variazione in diminuzione, qualora presentino un volume di **componenti positivi, concorrenti alla formazione della base imponibile** del tributo regionale, **non eccedente l'ammontare di euro 400.000**.

Al ricorrere della suddetta ipotesi, al contribuente compete una **deduzione di euro 1.850 su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato, anche a tempo determinato, nel periodo d'imposta fino ad un massimo di cinque**. Sul punto, si segnala che nel suddetto computo **non rientrano gli apprendisti, i disabili ed il personale assunto con contratto di formazione e lavoro**.

Analogamente alle deduzioni base e maggiorata (art. 11, co. 1, nn. 2) e 3), del D.Lgs. n. 446/1997), la variazione in diminuzione correlata ai componenti positivi è riconosciuta soltanto parzialmente, qualora il contribuente rientri tra i soggetti di cui al precedente art. 3, co. 1, lett. e), Decreto Irap, e precisamente:

- gli enti privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, co. 1, lett. c), del Tuir);
- le società e gli enti privati di ogni tipo compresi i trust, indipendentemente dal possesso della personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. d), del Tuir).

In tali circostanze, trova applicazione l'art. 11, co. 4-*bis*.1, del D.Lgs. n. 446/1997, secondo il quale la deduzione in parola è **ammessa esclusivamente in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali**. Con l'effetto che, qualora l'impresa si sia avvalsa di lavoratori subordinati, ai fini dello svolgimento di attività istituzionali, l'importo della variazione in diminuzione deve essere decrementato in base al rapporto tra le seguenti componenti (art. 10, co. 2, primo periodo, del Decreto Irap):

- l'importo dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'esercizio delle attività istituzionali, rilevanti ai fini del tributo regionale;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- l'ammontare di tutti i ricavi e proventi dell'impresa.

Sotto il profilo operativo, l'agevolazione ha formato oggetto di uno specifico intervento dell'Agenzia delle Entrate (**R.M. 10 agosto 2004, n. 116/E**):

- nel caso di periodi d'imposta avente durata differente dai dodici mesi, ad esempio nel caso di **avvio** ovvero **cessazione dell'attività nel corso dell'esercizio**, il limite di euro 400.000 dei componenti positivi deve essere ragguagliato all'anno;
- qualora il soggetto passivo Irap disponga di un numero di dipendenti eccedente le cinque unità, è riconosciuta al contribuente la **discrezionale facoltà di individuazione degli specifici lavoratori nei confronti dei quali rileva la deduzione**;
- in presenza di **lavoratori a tempo parziale**, ovvero impiegati soltanto per una parte del periodo d'imposta, la deduzione deve essere ridotta in misura proporzionale.

Esempio

Nel corso del periodo d'imposta 2015, la società Alfa s.r.l., costituita il 16 settembre 2015, ha impiegato dieci dipendenti a tempo determinato, conseguendo ricavi e proventi per euro 114.789 complessivi. Pertanto, compete, tra l'altro, la deduzione forfetaria di cui all'art. 11, co. 4-bis.1, del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto è rispettato il limite massimo dei componenti positivi che concorrono alla formazione della base imponibile Irap: euro 117.260,27 corrispondenti al **ragguaglio del parametro annuale**, avendo il periodo d'imposta 2015 una durata pari a 107 giorni (euro 400.000,00 * 107/365).

La variazione in diminuzione dal valore della produzione netta è ammessa per l'importo, anch'esso ragguagliato alla durata del periodo d'imposta, di euro 2.711,64:

Deduzione forfetaria * numero dipendenti agevolabili * giorni dell'esercizio:

euro 1.850,00 * 5 * 107/365 = euro 2.711,64.

3.5. Limiti alla deduzione

L'art. 11, co. 4-septies, del D.Lgs. n. 446/1997, stabilisce un importo massimo delle variazioni in diminuzione operate con riferimento ad alcune precedenti disposizioni:

- co. 1:
 - 1) contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
 - 2) deduzione base per dipendenti a tempo indeterminato;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- 3) deduzione maggiorata, in alternativa a quella di cui al *sub 2)*, riguardante i lavoratori subordinati a tempo indeterminato impiegati in determinate regioni centro-meridionali ed insulari;
 - 4) contributi previdenziali ed assistenziali imputabili ai rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato;
 - 5) spese per apprendisti, disabili, personale assunto mediante contratti di formazione e lavoro, nonché costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- co. 4-*bis*.1: deduzione di euro 1.850 per ogni dipendente impiegato nel corso del periodo d'imposta, sino ad un massimo di cinque, nel caso di componenti positivi rilevanti non eccedenti l'ammontare di euro 400.000 su base annua;
 - co. 4-*quater*: la deduzione del costo del personale riferibile ai nuovi lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, per un importo annuale non superiore ad euro 15.000, nel limite del costo complessivo del personale e in presenza di incrementi occupazionali netti.

A norma del novellato art. 11, co. 4-*septies*, D.Lgs. n. 446/1997, la **sommatoria delle deduzioni** sopra riportate, per ciascun dipendente, **non può eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.**

Sul punto, si consideri, inoltre, che le deduzioni di cui al co. 1, lett. a), n. 2), 3) e 4), dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 non sono cumulabili con quelle di cui al successivo n. 5) ed al co. 4-*bis*.1 del medesimo art. 11 del Decreto Irap. Le **deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale sono, pertanto, alternative, per ciascun lavoratore, a quelle per spese relative agli apprendisti, ai disabili ed al personale con contratto di formazione lavoro**, nonché a quella di euro 1.850 per ogni dipendente, fino ad un massimo di 5, per i soggetti con componenti positivi del valore della produzione non superiori ad euro 400.000.

Conseguentemente, ogni soggetto passivo Irap è chiamato ad operare una **valutazione di convenienza con riferimento alle deduzioni usufruibili per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato**, confrontando l'ammontare spettante applicando la deduzione del "cuneo fiscale" con quello risultante in base alle altre deduzioni: fermo restando che il costo residuo del lavoro a tempo indeterminato, ovvero al netto delle relative deduzioni, è deducibile ai sensi dell'art. 11, co. 4-*octies*, del D.Lgs. n. 446/1997.

Esempio

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nel corso dell'esercizio 2015, la Beta s.n.c. di Matteo Verdi & C. ha realizzato un valore della produzione di euro 350.000 impiegando nella regione Veneto, durante il periodo d'imposta, i seguenti lavoratori subordinati:

- n. 1 dipendente, sig. Roberto Rossi, con **un contratto di formazione lavoro**, sostenendo un costo complessivo di euro 15.000;
- **n. 2 dipendenti a tempo indeterminato**, sopportando i seguenti oneri:
 - sig. Mario Bianchi (assunto nel 2008): costo complessivo di euro 25.000 (al netto dei contributi Inail), e contributi previdenziali di euro 5.000;
 - sig. Salvatore Esposito (assunto nel 2010): costo complessivo di euro 30.000 (al netto dei contributi Inail), e contributi previdenziali di euro 6.000.

I contributi Inail ammontano, globalmente, ad euro 4.000.

Nel caso del **sig. Rossi**, dipendente con contratto di formazione e lavoro, è prospettabile elusivamente la deduzione di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5), del D.Lgs. n. 446/1997 – pari al costo complessivamente sostenuto (euro 15.000) – non essendo invocabile la deduzione per il cuneo fiscale, né quella di euro 1.850.

Diversamente, con riferimento ai dipendenti a tempo indeterminato (**sigg. Bianchi ed Esposito**), è necessario valutare la convenienza delle deduzioni da applicare, dovendo scegliere tra:

- 1) la deduzione di euro 1.850 per ogni dipendente, ovvero euro 3.700 totali;
- 2) la deduzione per il cuneo fiscale, costituita dalla deduzione base e dagli oneri sociali, così distinta in base ai due lavoratori subordinati:
 - sig. Mario Bianchi: euro 7.500 (deduzione base) + euro 5.000 (contributi previdenziali) = euro 12.500;
 - sig. Salvatore Esposito: euro 7.500 (deduzione base) + euro 6.000 (contributi previdenziali) = euro 13.500.

Con l'effetto che, nel caso dei due dipendenti a tempo indeterminato, è preferibile – per una maggior convenienza (euro 26.000 contro euro 3.700) – l'applicazione delle deduzioni per il cuneo fiscale, da far valere nel quadro IS del Modello Irap 2016.

3.6. Deduzioni per il rientro di docenti e ricercatori all'estero

Un'ulteriore variazione in diminuzione, riguardante il personale, è prevista dall'art. 44, co. 2 e 3, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che stabilisce l'**esclusione** dal concorso alla formazione della **base**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

imponibile Irap degli **emolumenti percepiti dai docenti e ricercatori** che soddisfano, congiuntamente, i seguenti requisiti:

- possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- **residenza non occasionale all'estero**;
- svolgimento di documentata attività di docenza o ricerca all'estero, presso università, centri di ricerca pubblici o privati, per almeno due anni continuativi;
- **dal 31 maggio 2010, ed entro i sette anni solari successivi, si trasferiscono in Italia per esercitare le proprie funzioni.** Sul punto, si osservi quanto già sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento ad un precedente analogo provvedimento (art. 3 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269): *"la disposizione non si rivolge soltanto ai cittadini italiani emigrati che intendano far ritorno del Paese d'origine, ma interessa in linea generale tutti i ricercatori residenti all'estero, sia italiani che stranieri, i quali, per le loro particolari conoscenze scientifiche, possono favorire lo sviluppo della ricerca in Italia"* (C.M. 8 giugno 2004, n. 22/E).

Il diritto di beneficiare dell'incentivo, in presenza delle condizioni di cui sopra, sorge nel periodo d'imposta di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato, e comunque non prima del 1° gennaio 2011, ed **esplica i propri effetti anche nei tre successivi anni, purchè permanga il requisito della residenza italiana.**

Sotto il **profilo operativo**, il comportamento da adottare è, tuttavia, differenziato a seconda della **natura del reddito di lavoro prodotto** dal docente o ricercatore:

- **autonomo**: l'agevolazione spetta direttamente in capo al contribuente;
- **dipendente**: il beneficio compete al sostituto d'imposta che ha corrisposto i relativi compensi per l'attività di docenza o ricerca. A questo proposito, Assonime ha, inoltre, rilevato che la norma avrebbe dovuto riferirsi direttamente al datore di lavoro destinatario di tali prestazioni (Circolare 19 marzo 2009, n. 11).

4. Deduzioni indipendenti dal personale

L'art. 11, co. 4-*bis*, del D.Lgs. n. 446/1997 riconosce, inoltre, alcune variazioni in diminuzione dal valore della produzione netta, aventi **natura forfetaria**, che **esulano** dai rapporti di **lavoro**, in presenza di determinati livelli di **base imponibile Irap**. È, infatti, ammessa la deduzione, fino a concorrenza del valore della produzione netta, dei seguenti importi:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- a) **euro 8.000** se la **base imponibile Irap** non è superiore ad euro **180.759,91**;
- b) **euro 6.000** qualora il **valore della produzione netta** sia compreso tra **euro 180.759,92** ed **euro 180.839,91**;
- c) **euro 4.000** nel caso in cui la **base imponibile Irap** sia inclusa nell'intervallo **euro 180.839,92 – euro 180.919,91**;
- d) **euro 2.000** se il **valore della produzione netta** è compresa tra **euro 180.919,92** ed **euro 180.999,91**.

Le suddette deduzioni sono, tuttavia, riconosciute in **misura superiore** (rispettivamente, euro 10.500 – euro 7.875 – euro 5.250,00 – euro 2.625), a beneficio di **alcuni contribuenti**, e precisamente di soggetti di cui all'**art. 3, co. 1, lett. b) e c), D.Lgs. n. 446/1997**:

- le società in nome collettivo ed accomandita semplice, e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5 del Tuir, nonché le persone fisiche esercenti un'attività commerciale di cui all'art. 55 del Tuir;
- le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, co. 3, del Tuir, esercenti arti e professioni di cui all'art. 53, co. 1, del Tuir.

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, a norma dell'art. 1, co. 123 e 124, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, la maggior misura è stata fissata, rispettivamente, in euro 13.000 (anziché euro 10.500), euro 9.750 (in luogo di euro 7.875), euro 6.500 (invece di euro 5.250) ed euro 3.250 (e non più euro 2.625).

5. Soggetti passivi operanti in più regioni

Nell'ipotesi in cui il contribuente eserciti la propria attività in più regioni italiane e che, quindi, presentano ciascuna una diversa e distinta base imponibile Irap (art. 4, co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997), le **deduzioni** riportate nella presente Circolare **devono essere applicate sul valore della produzione netta complessiva, prima della ripartizione dello stesso su base regionale** (art. 11, co. 4-ter, del Decreto Irap). Sul punto, si rammenta che tale suddivisione deve essere effettuata – nel caso di soggetti diversi da banche, enti finanziari, imprese di assicurazione ed agricole – in **misura proporzionalmente corrispondente al rapporto** tra due componenti:

- 1) l'**ammontare delle retribuzioni**, dei compensi e degli utili spettanti, rispettivamente, al personale dipendente, ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

che apportano esclusivamente lavoro, **addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della regione** o provincia autonoma, ed **operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi**;

2) **l'importo complessivo delle retribuzioni**, dei compensi e degli utili suddetti spettanti al personale dipendente ed agli altri soggetti addetti alle attività svolte nel territorio dello Stato.

A questo proposito, le **retribuzioni** – intendendosi comprensive dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente – devono essere **assunte per la somma spettante**, così come individuata ai fini previdenziali, a norma dell'art. 12 della Legge 30 aprile 1969, n. 153, sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314: **non rileva, pertanto, la quota di accantonamento al trattamento di fine rapporto**. Devono altresì essere escluse le retribuzioni relative al personale dipendente distaccato presso terzi, ed incluse quelle relative ai lavoratori subordinati di terzi impiegati in regime di distacco ovvero in base ad un contratto di lavoro interinale.

I **compensi ai collaboratori coordinati e continuativi** e gli utili agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro devono essere considerati per l'importo contrattualmente spettante: devono, quindi, ritenersi irrilevanti i rimborsi documentati delle spese di alloggio, viaggio e vitto, l'indennità spettante per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e la quota dei contributi previdenziali a carico del committente.

Alla luce di quanto sopra descritto, è, pertanto, agevole desumere che **non è possibile procedere alla ripartizione territoriale, se nelle regioni** o province autonome diverse da quelle di domicilio del soggetto passivo **l'attività non è esercitata con l'impiego di personale, collaboratori o associati in partecipazione per almeno tre mesi**.

Esempio

La società Alfa s.p.a. svolge la propria attività industriale nelle regioni Lombardia e Lazio, e nell'esercizio 2015 ha realizzato un valore della produzione netta pari ad euro 2.500.000,00, sostenendo i seguenti costi per prestazioni di lavoro (euro 900.000,00)

- collaborazioni coordinate e continuative: euro 300.000,00 di cui euro 100.000,00 in Lombardia ed euro 200.000,00 nel Lazio;
- personale dipendente: euro 600.000,00 di cui euro 450.000,00 in Lombardia ed euro 150.000,00 nel Lazio.

Il valore della produzione netta (euro 2.500.000,00) deve, pertanto, essere così ripartito:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- Lombardia:

euro 100.000,00 + euro 450.000,00 * euro 2.500.000,00 = euro 1.527.777,78
euro 900.000

- Lazio:

euro 200.000,00 + euro 150.000,00 * euro 2.500.000,00 = euro 972.222,22
euro 900.000

Il suddetto criterio deve essere utilizzato anche successivamente, qualora risulti che il contribuente esercita – nella medesima regione o provincia autonoma – **più attività industriali e commerciali soggette ad aliquote Irap differenti**: la proporzione deve essere effettuata confrontando le retribuzioni degli addetti a ciascuna attività soggetta a diversa aliquota con le retribuzioni degli addetti permanentemente occupati nell'intero territorio regionale, già assunte a base della ripartizione tra le singole regioni della base imponibile nazionale. Nel caso in cui il soggetto passivo del tributo sia una persona fisica, una società semplice od equiparata ai sensi dell'art. 5 del Tuir, ovvero un ente non commerciale, svolgente attività agricola ai sensi dell'art. 32 del Tuir, la ripartizione territoriale del valore della produzione netta derivante da tale attività deve essere operata in misura proporzionalmente corrispondente all'estensione dei terreni ubicati nel territorio della regione o provincia autonoma.

Le suddette regole di ripartizione trovano applicazione – per effetto di quanto previsto dall'art. 12, co. 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997 – **anche rispetto ai soggetti passivi non residenti che abbiano esercitato attività nel territorio di più regioni o province autonome.**

6. Calcolo della nuova deduzione 2015

A seguito dell'applicazione delle predette deduzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, il soggetto passivo Irap è in grado di quantificare la deduzione spettante a norma del co. 4-*octies* della disposizione, come **differenza** tra due componenti:

- 1) il costo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato;
- 2) le deduzioni di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), 1-*bis*, 4-*bis*.1 e 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446/1997 (contributi assicurativi, previdenziali ed assistenziali, deduzione base e maggiorata, ecc.).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La nuova deduzione spetta, pertanto, esclusivamente qualora le deduzioni di cui al *sub 2)* siano inferiori al costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato.

Esempio

Si consideri il caso della Alfa s.r.l., operante nella regione Veneto, avente 10 dipendenti a tempo indeterminato di sesso maschile, con età superiore ai 35 anni, assunti tutti nel 2010, e priva di altri rapporti di lavoro (apprendisti, disabili, formazione e lavoro, ecc.): si assuma, inoltre, un costo complessivo del personale di euro 500.000, di cui euro 150.000 per contributi assicurativi, previdenziali e assistenziali.

La deduzione dell'**art. 11, co. 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997** – introdotta dall'art. 1, co. 20, della Legge n. 190/2014 – consente ai soggetti passivi Irap di conseguire un rilevante beneficio:

	Periodo d'imposta 2014	Periodo d'imposta 2015
Valore della produzione	1.000.000	1.000.000
Costi deducibili Irap	400.000	400.000
Base imponibile Irap ante-deduzioni (A)	600.000	600.000
Costo per il personale indeducibile (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997)	500.000	500.000
Deduzione per contributi (B)	150.000	150.000
Deduzione base per 10 dipendenti (C)	75.000	75.000
Costo del personale al netto delle deduzioni	275.000	275.000
Costo netto del personale deducibile (D)	0	275.000
Base imponibile Irap (A – B – C – D)	375.000	100.000
Irap di competenza	14.625	3.900

L'importo così dedotto determina, pertanto, una riduzione dell'importo deducibile – ai fini delle imposte sui redditi Ires/Irpef – dell'Irap relativa al costo del lavoro: l'art. 1, co. 19, della Legge n. 190/2014 ha, infatti, **modificato l'art. 2, co. 1, del D.L. n. 201/2011**, con l'intento di tenere conto anche di quanto dedotto ai sensi dell'art. 11, co. 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997. Conseguentemente, con riguardo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e seguenti, deve ritenersi **deducibile per cassa (art. 99, co. 1, del Tuir)** un importo pari

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

all'Irap – determinata a norma degli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs. n. 446/1997 – relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente ed assimilato, **al netto delle deduzioni** spettanti ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e **4-octies** del predetto Decreto Irap.

La deduzione analitica dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente presuppone, pertanto, che alla formazione della base imponibile del tributo regionale abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente (art. 49 del Tuir) ed assimilati di cui al successivo art. 50 del Tuir: ai fini di tale beneficio, devono, inoltre, essere considerate le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo" e quelle accantonate per il **trattamento di fine rapporto** o per altre erogazioni attinenti il contratto di lavoro dipendente ed assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi, ferma restando la necessità di recuperare a tassazione la quota Irap dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta (C.M. 3 aprile 2013, n. 8/E, par. 1.1).

Rileva, come anticipato, il **principio di cassa, analitico**: è, pertanto, deducibile la quota di Irap versata nel periodo d'imposta, direttamente relativa al costo del personale dipendente ed assimilato, al netto delle suddette deduzioni. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, per effetto del rinvio all'art. 99 del Tuir, l'imposta rilevante per il calcolo della deduzione è quella **versata nel periodo di riferimento** a titolo di saldo del periodo d'imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti – per quanto concerne l'acconto – dell'Irap effettivamente dovuta (C.M. n. 8/E/2013, par. 1.2). In altri termini, l'Irap versata in acconto concorre al calcolo dell'importo deducibile se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta: ciò in considerazione del fatto che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'Irap di competenza, quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione in quanto costituisce un credito dell'esercizio stesso.

Esempio

La società Alfa s.r.l. presenta i seguenti dati Irap:

	Periodo d'imposta 2014	Periodo d'imposta 2015

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Valore della produzione lorda (non comprendente il costo per il personale dipendente ed assimilato, né le relative deduzioni da lavoro)	600.000	600.000
Costi per il personale dipendente a tempo indeterminato	500.000	500.000
Deduzioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del D.Lgs. n. 446/1997	(225.000)	(500.000)
Costo del lavoro imponibile ai fini Irap, al netto delle deduzioni	275.000	0
Base imponibile Irap al netto delle deduzioni da lavoro	375.000	100.000
Percentuale di indeducibilità del costo del lavoro	73,33%	0%

Si supponga, inoltre, che la società, nel corso dell'anno 2015, abbia versato i seguenti importi, relativi al tributo regionale:

- saldo dell'Irap di competenza del periodo d'imposta 2014: euro 30.000;
- primo e secondo acconto dell'Irap del 2015: euro 10.000 e, quindi, **superiore all'Irap di competenza** (euro 3.900).

L'Irap deducibile dal reddito d'impresa del periodo d'imposta 2015 è, pertanto, pari, ad euro 22.000, ovvero la sommatoria delle componenti ascrivibili ai seguenti versamenti:

- 1) saldo Irap 2014: euro 30.000*73,33% = euro 22.000;
- 2) acconti 2015: euro 10.000*0,00% = euro 0.

Rimane, in ogni caso, **invariata la possibilità di dedurre il 10% dell'Irap** versata nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita alla **quota imponibile**, ai fini del tributo regionale, degli **interessi passivi ed oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi della medesima natura** (art. 6, co. 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185).

7. Assenza di dipendenti e credito d'imposta Irap

L'art. 1, co. 21, della Legge n. 190/2014 ha introdotto un'agevolazione Irap a favore dei soggetti passivi che non possono beneficiare delle suddette deduzioni, in quanto privi di costi per il personale. In particolare, ai contribuenti che determinano la base imponibile del tributo regionale

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

secondo le disposizioni contenute negli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/197, e **non si avvalgono di lavoratori dipendenti**, è riconosciuto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – un credito d'imposta:

- pari al **10% dell'Irap lorda**;
- da utilizzare **esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

La Legge n. 190/2014 si riferisce indistintamente ai soggetti passivi che "non si avvalgono di **lavoratori dipendenti**", con l'effetto che il credito d'imposta non spetta, ad esempio, nel caso in cui l'impresa impieghi, **anche soltanto a tempo parziale**, un dipendente a tempo determinato: in tal senso, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, secondo cui l'agevolazione può essere riconosciuta soltanto in favore dei soggetti che non si avvalgono, in alcun modo, di personale dipendente, a prescindere dalla tipologia contrattuale, a tempo indeterminato o determinato, adottata (**C.M. n. 22/E/2015, par. 6**). In tale sede, è stato altresì precisato che, per effetto della condizione posta dalla norma, non deve essere operato alcun ragguglio nel caso in cui il contribuente abbia avuto nel corso dell'anno, anche per un periodo di tempo limitato, lavoratori alle proprie dipendenze.

Il credito d'imposta Irap non è, invece, precluso nel caso dei soggetti passivi del tributo regionale che impiegano **esclusivamente collaboratori a progetto oppure occasionali**, in quanto costoro non sono qualificabili come lavoratori dipendenti.

L'Amministrazione Finanziaria ha anche chiarito che la **deduzione forfetaria dell'Irap dalle imposte sui redditi** – riferita ad interessi passivi e oneri finanziari assimilati indeducibili, a norma dell'art. 6, co. 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (C.M. 14 aprile 2009, n. 16/E) – deve essere calcolata **al lordo di tale credito d'imposta**, in quanto la compensazione orizzontale prevista dall'art. 1, co. 21, della Legge n. 190/2014 – mediante l'utilizzo del credito anche per debiti diversi da quelli relativi al pagamento dell'Irap – induce ad escludere che vi sia una correlazione diretta tra il credito maturato e il tributo regionale dovuto con riguardo a ciascun periodo d'imposta: tale orientamento è ritenuto valido anche qualora il contribuente decida di utilizzare il credito maturato per compensare l'Irap di periodo, trattandosi comunque di imposta dovuta e versata previa compensazione con il credito spettante (**C.M. n. 22/E/2015, par. 7**).

Per quanto concerne, infine, il regime tributario di tale credito d'imposta, la mancanza di un'espressa previsione normativa ha indotto l'Amministrazione Finanziaria a sostenere la tesi della rilevanza

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

fiscale (**C.M. 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 7.1**), ovvero il corrispondente provento imputato a conto economico rappresenta una sopravvenienza attiva, che **concorre integralmente alla formazione del reddito d'impresa** (art. 88 del Tuir): diversamente, non è ritenuto imponibile per i lavoratori autonomi, in quanto non espressamente contemplato dagli artt. 53 e 54, Tuir. In senso conforme, si è espressa anche la **Circolare Assonime n. 7/2015, par. 4**, secondo cui il credito, utilizzabile in compensazione orizzontale o verticale, è stato concepito come un vero e proprio *bonus* da utilizzare per il pagamento di imposte e contributi, sicché appare difficile mettere in discussione la propria rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Diversamente, a supporto dell'**irrilevanza fiscale di tale credito d'imposta**, si potrebbe, tuttavia osservare che – sotto il profilo civilistico – il predetto componente di reddito **non è qualificabile come una sopravvenienza attiva**, in quanto costituisce una mera rettifica dell'Irap lorda: in tal senso, si veda anche l'**Oic 12, par. 106**, secondo cui la voce 22) del conto economico "*comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio*". In altri termini, così come le imprese che hanno diritto alla deduzione del costo del lavoro dalla base imponibile Irap ottengono un minor carico fiscale, ai fini del tributo regionale, allo stesso modo le società che hanno diritto al 10% di credito ottengono una **riduzione dell'ammontare dovuto a titolo di tributo regionale**: tale credito d'imposta non riduce, infatti, i costi derivanti dall'attività caratteristica – come le spese per il personale – bensì l'ammontare dell'Irap dovuta, da cui si dovrebbe, quindi, desumere la non imponibilità dello stesso.