

SPECIALE DELLA SETTIMANA

Deduzioni Irap per costo del lavoro

di **Roberto Lucarini**

Come noto agli operatori la storia delle deduzioni del costo del lavoro ai fini Irap, spettanti ai datori di lavoro, è costellata da continue modifiche normative; il tutto ha finito per rendere molto complesso l'ambito legislativo di riferimento. Si prova a razionalizzare detta situazione, fornendo un quadro quanto più possibile schematico e operativo.

Il quadro normativo

Il riferimento di legge, relativamente alle deduzioni del costo del lavoro ai fini Irap, va all'articolo 11, D.Lgs. 446/1997, decreto istitutivo della citata "imposta regionale sulle attività produttive", così come da ultimo modificato ex articolo 10, D.L. 73/2022.

Dalla lettura dell'attuale norma, specie se si considera un raffronto al testo storico, si possono facilmente intuire le numerose modifiche intervenute negli anni, oltretutto tranne una sorta di sconcerto frutto di un lavoro legislativo davvero troppo pasticciato. Per fortuna degli operatori gli attuali *software* forniscono, per singola azienda, uno schema di riepilogo delle citate deduzioni; in caso contrario il lavoro da svolgere sarebbe davvero molto complesso.

L'intenzione di queste note, nell'analizzare l'articolo 11, D.Lgs. 446/1997, cui va il nostro riferimento per il tema in esame, è quello di andare a schematizzare, in funzione meramente operativa, detta disposizione, cercando di fornire uno strumento che possa in qualche modo essere di utilità a fronte della prossima dichiarazione Irap 2023, relativa all'anno 2022.

Le deduzioni Irap per l'anno 2022

Come anticipato, si prova a valutare le singole fattispecie di deduzione ai fini Irap, andandole a scindere per gruppi in funzione della differente tipologia di contratti di lavoro, ovvero, per condizioni soggettive dei dipendenti.

Lavoratori con contratto a tempo indeterminato

Per tale categoria di lavoratori viene stabilito che:

“per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato”[\[1\]](#).

Evitando un approfondimento circa la natura del valore della produzione, basti qui segnalare come il riferimento agli articoli da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997, faccia sì che la disposizione si applichi alla generalità dei datori di lavoro (società di capitali o personali, individuali).

Il testo ammette quindi una deduzione integrale del costo relativo ai lavoratori a tempo indeterminato, facendovi così rientrare ogni onere datoriale: retribuzione, contribuzione previdenziale e premio assicurativo. Esce quindi di scena, per questa tipologia, il disposto del comma 1, lettera A, n. 1, articolo 11, D.Lgs. 446/1997, che prevede espressamente la deduzione dei premi Inail; come si vedrà tale indicazione avrà valore per i lavoratori con contratto a termine.

Lavoratori con contratto a tempo determinato

Per tale tipologia di lavoratori la norma indica che:

“Ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a euro 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque”[\[2\]](#).

Viene inoltre specificato che, ai fini del calcolo del numero massimo di lavoratori per cui spetta detta deduzione, non si debba tenere conto degli apprendisti e dei disabili[\[3\]](#).

Si ricorda che tale deduzione dovrà necessariamente essere ragguagliata ai giorni di durata del rapporto a tempo determinato, così come verrà ridotta proporzionalmente in caso di contratto a tempo parziale.

Come anticipato, per i lavoratori con contratto a termine resta applicabile l'integrale deduzione riguardante i premi Inail[\[4\]](#).

Lavoratori disabili o apprendisti

Per tali specifiche tipologie di lavoratori la norma concede, in relazione a dipendenti con contratto diverso da quello a tempo indeterminato, la deduzione del relativo costo alla generalità di datori di lavoro[5].

Lavoratori addetti ad attività di sviluppo e ricerca

Per il personale addetto alla ricerca e sviluppo avente un contratto a tempo determinato, viene concessa a tutti i datori di lavoro, con l'eccezione degli enti pubblici, la deduzione del relativo costo, purché sussista un'attestazione di effettività dei costi stessi, rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro[6].

Lavoratori stagionali

Per i lavoratori c.d. stagionali è prevista una deduzione:

“nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto”[7].

La lettura di tale norma rende quanto mai palese la complessità di un simile calcolo, sia in relazione al tempo di impiego che riguardo l'avvertenza dell'esercizio in cui spetta effettivamente la deduzione.

Indennità di trasferta previste contrattualmente

Per la generalità dei lavoratori, ma soltanto per i datori di lavoro autorizzati all'autotrasporto di merci, *“sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente”*[8], secondo indicazioni del Tuir.

Costi non ammessi in deduzione

La norma, infine, espone un elenco di spese che non possono essere dedotte ai fini Irap[9]:

- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione.

Conclusione

Come si può rilevare, al termine dell'esposizione delle indicazioni normative, la stratificazione delle modifiche intervenute nel tempo rendono le disposizioni molto frastagliate.

Al fine di offrire un quadro in modo schematico, per un uso meramente operativo, si propone quindi la seguente tabella:

Tipologia di lavoratori	Deduzione ammessa	Particolarità
Con contratto a tempo indeterminato	deduzione del costo complessivo per il personale	Generalità dei datori di lavoro
Con contratto a tempo determinato	Se componenti positivi del valore della produzione non	

Seminario di specializzazione

GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO DOPO IL DECRETO CALDERONE

[accedi al sito >](#)

fino a un massimo di 5