

Deduzioni per lavoro dipendente

Andrea Barone - *Responsabile Analisi Normativa Software Lavoro WKI - Giornalista pubblicitaria*

Gianluca Bongiovanni - *Consulente del lavoro*

Quali sono le deduzioni attualmente previste ai fini Irap riferite al lavoro dipendente?

Qual è il limite massimo di deduzione fruibile per ciascun dipendente?

Quali soggetti possono fruire delle deduzioni per «cuneo fiscale»?

L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) può essere definita come un'imposta reale applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni. In vigore dal 1° gennaio 1998, fu introdotta con l'obiettivo di realizzare l'autonomia finanziaria degli enti locali e di semplificare gli adempimenti fiscali: sostituì infatti una serie di imposte tra le quali l'Illor, l'Iciap, la cosiddetta «tassa sulla salute», i contributi sanitari per i datori di lavoro e i dipendenti, la tassa sulla partita Iva, l'imposta sul patrimonio delle imprese e altre tasse minori. L'istituzione dell'Irap fu il tassello più importante di una riforma che comprese anche la revisione della tassazione del reddito delle persone fisiche e il riordino dei tributi locali con l'introduzione dell'addizionale regionale sull'Irpef.

Il presupposto per la sua applicazione è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi; nonché l'attività esercitata da società ed enti, organi e amministrazioni dello Stato. La maggiore novità introdotta dall'Irap consisteva nell'individuazione di una diversa forma di ricchezza, ritenuta indice di capacità contributiva, consistente nella produzione del «valore aggiunto netto» o nella «remunerazione dei fattori produttivi», indipendentemente dal reddito, dal patrimonio o da altri indici classici di imposizione; per alcuni anni, questo è stato l'aspetto più controverso dell'imposta.

Occorre segnalare che un ampio contenzioso ha riguardato l'applicabilità dell'Irap alle attività professionali esercitate senza elementi di organizzazione. La Corte Costituzionale si è espressa nel senso di escludere l'assoggettabilità all'Irap di tali situazioni (così anche la Cassazione, in tre pronunce recenti relative ad agenti di commercio e una inerente un promotore finanziario). Per ultimo, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 28/2010, ha riconosciuto che il requisito dell'organizzazione degli

agenti di commercio e dei promotori finanziari deve essere valutato caso per caso. L'Agenzia, accogliendo gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione, ha assimilato la posizione di agenti di commercio e promotori finanziari a quanto disposto in precedenza in materia di lavoro autonomo.

Determinazione dell'imposta

La base imponibile Irap è costituita dal valore della produzione netta.

Le imprese e gli esercenti arti e professioni determinano analiticamente la base imponibile mentre altri soggetti (enti non commerciali e pubbliche amministrazioni) utilizzano il metodo retributivo per determinare il valore aggiunto della produzione, costituito dalle retribuzioni e dagli altri compensi assimilati.

L'imposta è determinata applicando alla base imponibile, diminuita delle deduzioni eventualmente spettanti, un'aliquota differenziata in base alla tipologia del contribuente (imprese, agricoltori o enti pubblici).

È opportuno rilevare che nella disciplina dell'Irap vige un principio di ineducibilità generale del costo del lavoro; in deroga a tale principio, l'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 prevede la possibilità di ridurre la base imponibile Irap per mezzo di specifiche deduzioni applicate alla base imponibile prima dell'eventuale ripartizione della stessa su base regionale.

Spese per il personale

Le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa (ad esempio, le spese sostenute per indumenti da lavoro, per i corsi di aggiornamento professionale, per i servizi di mensa e trasporto collettivo del personale, le somme erogate a terzi per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte, i rimborsi analitici delle spese di vitto, di alloggio e di viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte) sono deducibili nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'atti-

tività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente.

Sono indeducibili, invece, le somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda (Agenzia delle entrate, circ. n. 27/E/2009).

Disciplina generale delle deduzioni

Le deduzioni attualmente previste ai fini Irap, riferite al lavoro dipendente, sono disciplinate dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997:

- deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (c. 1, lett. a), n. 1);
- deduzione forfetaria di € 4.600 o € 9.200, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato (c. 1, lett. a), n. 2) e n. 3);
- deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali (c. 1, lett. a), n. 4);
- deduzione delle spese per gli apprendisti, per i lavoratori disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per gli addetti alla ricerca e sviluppo (c. 1, lett. a), n. 5);
- deduzione di € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di cinque dipendenti (c. 4-bis.1).

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 non è più possibile fruire della deduzione «base» per incremento della base occupazionale (c. 4-*quater*) e dell'ulteriore deduzione per incremento della base occupazionale (c. 4-*quinquies* e 4-*sexies*).

Deduzione fruibile per ciascun dipendente

È previsto un limite massimo all'importo di deduzione fruibile con riferimento a ciascun dipendente. In particolare, è disposto che per ogni dipendente l'importo delle deduzioni sopra indicate non possa eccedere la somma della retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del

datore di lavoro (art. 11, c. 4-*septies* del D.Lgs. n. 446/1997).

Importo deducibile per ogni dipendente ≤ Retribuzione + Altri oneri e spese a carico del datore di lavoro

Alternatività delle deduzioni

La deduzione di € 4.600 o € 9.200 per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato e quella dei contributi previdenziali e assistenziali («cuneo fiscale») sono alternative alle seguenti deduzioni:

- deduzione dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, per il personale disabile, etc. (c. 1, lett. a), n. 5);
- deduzione di € 1.850 per ciascun lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta, sino a un massimo di cinque, spettante ai soggetti «minori» (c. 4-*bis*.1);
- deduzioni per incremento occupazionale, che peraltro sono venute meno.

In pratica, le deduzioni del cd. «cuneo fiscale» non sono cumulabili, in capo al singolo dipendente, con la quasi totalità delle deduzioni preesistenti.

Il soggetto che intende massimizzare le opportunità offerte dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, deve confrontare, per ogni dipendente cui siano applicabili entrambi i «gruppi» di deduzioni, il beneficio ottenibile applicando le deduzioni preesistenti con quello ottenibile applicando le deduzioni del «cuneo fiscale».

Restano in ogni caso applicabili, anche nell'ipotesi in cui il contribuente decida di avvalersi delle deduzioni del «cuneo fiscale»:

- la deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- la deduzione «forfetaria» per i soggetti la cui base imponibile non eccede € 180.999,91 (art. 11, c. 4-*bis*, D.Lgs. n. 446/1997).

Cumulabilità dei benefici

	Contrib. assicur.	€ 4.600/ € 9.200 per ciascun dip.	Contrib. previd. e assist.	Apprend. disabili, Cfl, addetti R&S	€ 1.850 (max 5 dip.)
Contrib. assicur.		SI	SI	SI	SI
€ 4.600/ € 9.200 per ciascun dip.	SI		SI	NO	NO
Contrib. previd. e assist.	SI	SI		NO	NO
Apprend. disabili, Cfl, addetti R&S	SI	NO	NO		NO
€ 1.850 (max 5 dip.)	SI	NO	NO	NO	

tano esclusivamente lavoro si indicano per l'importo contrattualmente spettante.

Personale distaccato e lavoratori interinali

Personale distaccato

È prevista l'esclusione dalla base imponibile Irap del soggetto distaccante degli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato. Gli importi erogati dal soggetto distaccatario, relativi ai lavoratori distaccati, vanno trattati come costi relativi al personale, con conseguente indeducibilità, in via generale, ai fini Irap in capo allo stesso distaccatario.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 2/2008, ha affermato il principio in base al quale «il costo del lavoro deve "incidere", in termini di indeducibilità - ovvero di tassazione, nel caso di base imponibile determinata con il metodo retributivo - sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione».

Gli importi riconosciuti dal distaccatario a titolo di rimborso degli oneri del personale distaccato, devono essere registrati dal distaccante come variazione in diminuzione nel **rigo IC55 - colonna 3** (vedi modello a piè pagina).

L'impresa «distaccataria» deve, invece, registrare gli importi erogati a titolo di rimborso delle spese per il personale distaccato come variazione in aumento all'interno del **rigo IC49 - colonna 2**, se tali spese sono «classificate in voci rilevanti ai fini dell'Irap» (vedi modello a piè pagina).

Personale distaccato

«In caso di distacco di personale o di lavoro interinale, la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale».

Istruzioni per la compilazione del modello Irap

Lavoratori interinali

Analogo principio deve essere applicato nell'ipotesi di lavoro interinale.

Occorre, tuttavia, sottolineare che la parte dell'importo che l'impresa «affittante» il personale addebita all'impresa utilizzatrice, eccedente il costo retributivo e contributivo del personale «affittato», costituisce ricavo tassabile per la prima e costo per servizi deducibile per la seconda.

Deduzione dei contributi assicurativi

Nella **colonna 1** del **rigo IS1** deve essere riportato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce della deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie (contributi Inail, Ipsema per i marittimi, Enpaia per gli impiegati e i dirigenti del settore agricolo). Nella **colonna 2** del medesimo rigo IS1 va indicato l'importo della deduzione.

Nel rigo IS1 vanno indicati anche i contributi assicurativi inerenti la posizione personale del dichiarante, nonché quelli dei collaboratori dell'impresa familiare, «sempreché i predetti contributi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile».

Variazioni in diminuzione	IC51	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili			,00	
	IC52	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali			,00	
	IC53	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento			,00	
	IC54	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS			,00	
	IC55	Altre variazioni in diminuzione	Quote componenti negativi precedenti periodi d'imposta ¹	Quota deducibile variazione riserva sinistri ²		³
			,00	,00		,00
IC56	Totale variazioni in diminuzione				,00	

Sez. IV Variazioni in aumento	IC41	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446			,00
	IC42	Quota degli interessi nei canoni di leasing			,00
	IC43	Svalutazioni e perdite su crediti			,00
	IC44	Imposta comunale sugli immobili			,00
	IC45	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali			,00
	IC46	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento			,00
	IC47	Interessi passivi indeducibili			,00
	IC48	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS			,00
	IC49	Altre variazioni in aumento	Quote componenti positivi precedenti periodi d'imposta ¹		²
			,00		,00
	IC50	Totale variazioni in aumento			,00

Enti non commerciali

«Per gli enti non commerciali tale deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale, in quanto per detti soggetti che svolgono solo l'attività istituzionale e che determinano il valore della produzione con il metodo "retributivo" le retribuzioni e i redditi di cui alla sezione I del quadro IE sono già al netto dei contributi assicurativi.

In caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 446 (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Si precisa che tale deduzione non è alternativa rispetto alle altre deduzioni previste dall'articolo 11».

Istruzioni per la compilazione del modello Irap

I contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro sono deducibili in base al criterio di imputazione temporale proprio del soggetto che ne fruisce (Ag. entrate, risoluzione n. 265/2009). Per i titolari di reddito d'impresa, quindi, la deduzione si applica sulla base del principio di competenza; per gli esercenti arti e professioni, invece, sulla base del principio di cassa.

Apprendisti, disabili, Cfl, addetti alla ricerca e sviluppo

Nella **colonna 1** del **rigo IS4** va indicato il numero dei lavoratori apprendisti, disabili, Cfl e degli addetti alla ricerca e sviluppo per i quali si fruisce della deduzione delle spese.

Nella **colonna 2** di tali righe va indicato l'importo delle deduzioni corrispondenti.

Apprendisti

Il datore di lavoro che, nel corso dell'anno, ha trasformato il rapporto di lavoro a tempo indeterminato, potrà beneficiare:

- della deduzione per apprendisti per tutto il periodo in cui il lavoratore era assunto con qualifica di apprendista;
- successivamente, della deduzione di € 1.850, ovvero delle deduzioni per «cuneo fiscale» in proporzione ai giorni compresi nel periodo d'imposta considerato in cui il lavoratore è stato impiegato a tempo indeterminato.

Le istruzioni specificano che «nella prima ipotesi (dedu-

zione per apprendista e deduzione di € 1.850), ai fini della compilazione della colonna 1 del presente rigo, il lavoratore a tempo indeterminato, per il quale si beneficia delle due deduzioni, va conteggiato una sola volta. Nella seconda ipotesi (deduzione per apprendista e deduzione relativa al cuneo fiscale) il lavoratore va indicato per intero sia nella colonna 1 dei righe IS2 e IS3 sia nella colonna 1 dei righe IS4 e IS5».

Lavoratori disabili

Per la definizione di disabile occorre fare riferimento all'art. 1 della legge n. 68/1999, ovvero all'art. 5 della legge n. 482/1968 (per coloro che sono stati assunti precedentemente).

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 64/2006, ha precisato che la deduzione dalla base imponibile prescinde dalla circostanza che i disabili presenti in organico siano stati assunti per concorrere alla formazione della quota di riserva obbligatoria prevista dall'art. 3 della legge n. 68/1999. Per l'applicazione del beneficio, la citata risoluzione non fa alcuna distinzione tra l'inserimento nel lavoro di nuovi disabili e la conservazione del posto di lavoro dei soggetti la cui inabilità è stata riconosciuta durante l'attività lavorativa; tuttavia, in tale seconda ipotesi, l'esclusione dalla base imponibile decorre dal momento in cui il lavoratore ha acquisito lo status di disabile sulla base della certificazione rilasciata dagli organi competenti.

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 139/2006, ha, inoltre, stabilito che la deduzione delle spese relative ai disabili è riconosciuta anche nelle seguenti ipotesi:

- disabili assunti con contratti di collaborazione coordinata e continuativa (anche nella forma a progetto), ma solo a condizione che lo stato di disabilità risulti dal contratto. La deduzione è stata, quindi, estesa anche a ipotesi di rapporti di collaborazione, in quanto non è vincolata all'esistenza di una particolare tipologia contrattuale né all'esistenza di un particolare rapporto di lavoro intercorrente fra datore di lavoro e lavoratore disabile;
- erogazione ai disabili di borse-lavoro corrisposte durante lo svolgimento di tirocini formativi finalizzati all'assunzione, «sempre che la costituzione del tirocinio avvenga in ragione dello stato di disabilità accertato dagli organi competenti ai sensi delle disposizioni recate dalla legge n. 68 del 1999».

Contratti di formazione e lavoro

La deduzione delle spese per il personale assunto con contratto di formazione lavoro spetta anche in caso di

assunzioni con contratti di inserimento (Ag. entrate, circolare n. 13/2005).

Addetti alla ricerca e sviluppo

La legge n. 311/2004 (Finanziaria 2005) ha previsto la deduzione dei costi relativi al personale addetto alla ricerca e sviluppo, ancorché sostenuti dai consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

Per costo del personale si deve intendere sia quello sostenuto per il personale addetto alla ricerca di base, sia quello sostenuto per il personale impiegato nella ricerca applicata e sviluppo, ossia nella ricerca finalizzata alla realizzazione di un progetto specifico.

Esclusioni

Sono escluse dall'agevolazione le Amministrazioni pubbliche, le Amministrazioni della Camera dei Deputati e del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

Condizioni per la fruizione dell'agevolazione

La deduzione spetta a condizione che sussista un'apposita attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca la quale può essere rilasciata:

- dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza del collegio sindacale, 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;
- ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale.

Rapporti di collaborazione (anche occasionale)

I costi relativi al personale assunto con contratto di lavoro subordinato, a tempo indeterminato o determinato, sono ammessi in deduzione dalla base imponibile Irap.

L'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 57/2006) ha chiarito che la deduzione dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo trova applicazione anche nel caso di personale operante sulla base di rapporti di collaborazione, poiché l'agevolazione non è subordinata alla circostanza che il lavoratore operi sulla base di un particolare contratto di lavoro. Pertanto, sono deducibili le spese sostenute per le prestazioni rese dai lavoratori a progetto e dagli amministratori, nella misura in cui le stesse siano riferite alle competenze espletate da tali lavoratori nell'ambito della ricerca e sviluppo.

La deducibilità è ammessa anche nel caso in cui il ricercatore operi sulla base di un contratto di collaborazione

occasionale, con individuazione di uno specifico, puntuale, obiettivo e con valutazione preventiva, curriculare, e consuntiva, in relazione al risultato conseguito.

Personale distaccato da altri enti pubblici e/o da soggetti privati

Nel caso di distacco del ricercatore da altro ente pubblico e/o da soggetti privati, sulla base di contratti onerosi per il distaccatario, sono ammessi in deduzione i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo oggetto di distacco, in deroga al principio dell'indeducibilità dei costi sostenuti per il personale oggetto di distacco da parte del soggetto che impiega personale distaccato.

Borsisti

L'agevolazione è riconosciuta anche nel caso in cui il ricercatore sia titolare di borse di studio finalizzate all'esecuzione di specifici temi di ricerca, con valutazione dei risultati conseguiti e del percorso formativo realizzato (tranne il caso in cui il soggetto Irap sia un ente privato non commerciale e la deducibilità sia esclusa sulla base dell'art. 10, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997).

Tale disposizione, che disciplina le modalità di determinazione della base imponibile Irap degli enti privati non commerciali, di cui all'art. 3, c. 1, lett. e) del medesimo decreto legislativo, prevede, in via generale, che «sono in ogni caso escluse dalla base imponibile (...) le somme di cui alla lettera c)» dell'art. 50 (già art. 47), c. 1 del Tuir, esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, «relative a borse di studio o assegni».

Attività di ricerca esercitata in modo esclusivo

La deduzione spetta anche ai soggetti che svolgono esclusivamente attività di ricerca e che producono e vendono «servizi di ricerca e sviluppo» (ad es. mediante cessione della proprietà e del diritto di utilizzo dei progetti realizzati), senza che i risultati dell'attività di ricerca vengano utilizzati per propri fini produttivi e nell'ambito di una successiva fase produttiva (Ag. entrate, risoluzione n. 82/E/2006).

La deduzione spetta con riferimento al personale direttamente impiegato nell'attività di ricerca. Per i lavoratori «promiscui» la deduzione deve essere applicata con riferimento alle spese riferibili alla ricerca e sviluppo, sulla base di oggettivi criteri di ripartizione.

Deduzioni per i dipendenti: alternative

I soggetti che sostengono costi per lavoratori dipendenti possono fruire alternativamente di una delle seguenti deduzioni dalla base imponibile:

- deduzione forfetaria fino ad un massimo di 5 dipendenti;
- deduzione forfetaria fino ad un massimo di € 4.600 (deduzione base) o fino a € 9.200 (deduzione maggiorata) e degli oneri contributivi (valori stabiliti dalla legge n. 244/2007, mentre in precedenza erano stati determinati rispettivamente in € 5.000 e € 10.000).

Le due tipologie di deduzioni possono essere fruite in alternativa l'una all'altra, ma il divieto di cumulo non impedisce al datore di lavoro di effettuare scelte differenziate per ciascuno dei dipendenti. È necessaria, quindi, un'analisi puntuale dipendente per dipendente in modo da massimizzare i benefici teoricamente spettanti.

Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti

La deduzione forfetaria può essere applicata a condizione che i componenti positivi che concorrono alla formazione della base imponibile non siano superiori nel periodo d'imposta a € 400.000.

Dipendenti agevolati

La deduzione spetta per ogni lavoratore dipendente, a tempo indeterminato o determinato, anche part-time e anche non neoassunto.

Sono esclusi gli apprendisti, i lavoratori disabili, i Cfl e i contratti di inserimento.

Non danno diritto ad alcuna deduzione i lavoratori impiegati con altre forme contrattuali (es. lavoratori a progetto).

Esclusioni

Sono escluse dall'agevolazione le Amministrazioni pubbliche, le Amministrazioni della Camera dei Deputati e del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

Misura della deduzione

La deduzione, pari a € 1.850,00 su base annua, può essere fruita fino ad un massimo di 5 dipendenti, generando quindi un importo massimo deducibile di € 9.250,00; la scelta dei lavoratori su cui calcolare la deduzione è liberamente determinata dal contribuente. L'importo di € 1.850,00 è stato fissato dalla Legge finanziaria 2008 (legge n. 244/2007): in precedenza il valore di tale deduzione era stato determinato in € 2.000,00.

Raggiungimento della deduzione

La deduzione deve essere raggiunta:

- ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta;

- all'orario di lavoro previsto nei contratti a tempo parziale, inclusi i contratti di lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto;
- all'eventuale diversa durata del periodo d'imposta (ad es. in caso di inizio e cessazione di attività nel corso dell'anno).

Esempio

Numero lavoratori a tempo indeterminato: 7, di cui:

- 2 lavoratori a tempo pieno e indeterminato per tutto il periodo d'imposta = € 1.850 pro capite;
- 1 lavoratore a tempo pieno e indeterminato dal 1/10 al 31/12 = $1.850 \times (92/365) = € 466,30$;
- 2 lavoratori a tempo indeterminato e orario a tempo parziale al 50% per tutto il periodo d'imposta = $1.850 \times 50\% = € 925,00$ pro capite;
- 1 lavoratore a tempo indeterminato e orario a tempo parziale al 75% dal 1/7 al 31/12 = $1.850 \times (184/365) \times 75\% = € 699,45$;
- 1 lavoratore a tempo indeterminato e orario a tempo parziale al 90% dal 1/10 al 31/12 = $1.850 \times (92/365) \times 90\% = € 419,67$.

Deduzione massima fruibile = $1.850 + 1.850 + 925 + 925 + 699,45 = € 6.249,45$.

Non possono essere fruite le deduzioni per 2 lavoratori (€ 466,30 e € 419,67).

Deduzioni per cuneo fiscale

La legge n. 296/2006 ha introdotto alcune nuove deduzioni al fine di ridurre la base imponibile Irap in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato. L'iniziativa aveva lo scopo di favorire la competitività delle imprese attraverso una indiretta riduzione del costo del lavoro e del cosiddetto «cuneo fiscale», definibile come la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore.

La riduzione del «cuneo fiscale» è stata realizzata mediante l'introduzione di due nuove deduzioni dalla base imponibile e mediante il potenziamento della deduzione per l'incremento della base occupazionale (come detto, la deduzione non è più fruibile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008).

Per l'anno d'imposta 2009 la riduzione del «cuneo fiscale» prevede le seguenti deduzioni:

- la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- la deduzione forfetaria di importo pari a € 4.600,00 su

base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta;

- in alternativa alla precedente, se i lavoratori sono impiegati in aree svantaggiate, la deduzione è pari a € 9.200,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta.

Come si può facilmente notare, il legislatore ha optato per una riduzione del costo del lavoro per mezzo della «leva fiscale» anziché agire direttamente sulle variabili che determinano tale scostamento. Una riduzione delle aliquote previdenziali e assistenziali, o dei tassi di rischio o una diversa modulazione delle aliquote e degli scaglioni d'imposta avrebbero comportato effetti diretti e di percezione immediata sul cuneo fiscale, mentre l'applicazione di apposite deduzioni ai fini Irap genera un effetto traslato nel tempo (nella liquidazione delle imposte elaborata l'anno successivo) e assai meno visibile.

Questa politica di intervento comporta, inoltre, la necessità di una stretta collaborazione operativa ed una chiara suddivisione di competenze e responsabilità fra i consulenti del lavoro (tipicamente «depositari» delle informazioni relative ai dipendenti) e i commercialisti («gestori» delle dichiarazioni fiscali delle aziende) in prossimità della scadenza di presentazione della dichiarazione Irap.

Soggetti beneficiari

La deduzioni vengono riconosciute a (quasi) tutti i soggetti passivi Irap. In particolare, possono fruire delle deduzioni per «cuneo fiscale» (art. 11, c. 1, lett. a), n. 2 del D.Lgs. n. 446/1997):

- le società di capitali, le cooperative e le mutue assicuratrici, le società europee di cui al regolamento Ce n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento Ce n. 1435/2003, nonché gli enti commerciali (ivi inclusi i *trust*, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali), di cui all'art. 73, c. 1, lett. a) e b) del Tuir;
- le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate;
- le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a € 7.000, i quali si avvalgono del regime speciale di esonero degli adempimenti Iva;

- gli enti privati non commerciali di cui all'art. 73, c. 1, lett. c) del Tuir;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale

Gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale possono fruire delle deduzioni con riferimento esclusivo ai dipendenti a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale eventualmente esercitata in via non esclusiva o prevalente.

Per i lavoratori impiegati promiscuamente sia nell'attività istituzionale che in quella commerciale, le deduzioni sono fruite in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Soggetti esclusi

Non possono fruire delle deduzioni per «cuneo fiscale» le Amministrazioni pubbliche, le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica, e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

Oltre alle esclusioni legate alla natura dei soggetti passivi, vanno considerate anche le esclusioni legate ai settori di attività. In particolare, sono escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e dello smaltimento dei rifiuti.

Dipendenti agevolati

La deduzione spetta con riferimento ai dipendenti a tempo indeterminato a prescindere dalla data di assunzione. Il diritto alla deduzione non spetta per il personale impiegato con forme contrattuali diverse dal contratto a tempo indeterminato, quali, ad esempio, il contratto a termine, la collaborazione coordinata e continuativa (anche con modalità a progetto), la collaborazione occasionale, ecc.

Lavoratori part-time

Anche i dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato part-time danno origine alla deduzione. In questi casi, l'importo della deduzione forfetaria deve essere ridotto in misura proporzionale all'orario di lavoro pattuito; a questi fini non è rilevante la distribuzione dell'orario (part-time orizzontale, verticale o misto).

Trasformazione del rapporto di lavoro

La trasformazione, nel corso del periodo agevolato, di

un'altra tipologia contrattuale (ad es. un contratto di apprendistato o di un contratto di inserimento) in un rapporto di lavoro a tempo indeterminato genera il diritto all'attribuzione delle deduzioni.

Salvo che la trasformazione del contratto intervenga ad inizio anno, l'importo della deduzione deve essere ragguagliato ai giorni di durata del rapporto di lavoro a tempo indeterminato nel corso del periodo d'imposta.

Le deduzioni per «cuneo fiscale» mirano quindi a favorire la trasformazione dei contratti di lavoro cosiddetti «pre-cari» in contratti a tempo indeterminato.

Deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali

La deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato si riferisce:

- ai contributi a carico del datore di lavoro, versati in ottemperanza di disposizioni di legge (es. contributi Inps, Enpals);
- ai contributi dovuti dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari;
- ai contributi dovuti dal datore di lavoro a Casse, Fondi e Gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza.

A tal fine si fa riferimento agli importi relativi ai singoli mesi retributivi; in relazione agli oneri relativi alla tredicesima mensilità, tenuto conto che gli stessi maturano nel corso dell'anno, l'importo ammesso in deduzione dovrà essere calcolato pro-quota con riferimento a ciascuna mensilità.

Non sono in ogni caso ammessi in deduzione i contributi corrisposti in relazione al personale dipendente impiegato all'estero.

Periodo d'imposta 2007

Per quanto riguarda il periodo d'imposta 2007, i contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato sono stati ammessi in deduzione in misura ridotta (pari al 50%) per il periodo da febbraio a giugno mentre sono stati considerati in misura piena solamente per i mesi da luglio a dicembre.

Deduzione forfetaria

La deduzione forfetaria è di importo pari a € 4.600,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta.

Dipendenti impiegati nelle aree svantaggiate

Se i lavoratori sono impiegati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna,

Sicilia, è prevista la deduzione di € 9.200,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, in alternativa alla deduzione precedente (€ 4.600,00).

Anche in questo caso le deduzioni devono essere ragguagliate in base alla durata del rapporto di lavoro e all'eventuale orario ridotto; inoltre, tale particolare deduzione (deduzione «maggiorata» per cuneo fiscale) è fruibile nei limiti delle regole relative agli aiuti *de minimis*. Al riguardo si segnala che, a far data dal 1° gennaio 2007, l'importo complessivo degli aiuti accordati ad una stessa impresa in regime di *de minimis* non può superare la somma di € 200.000,00 nell'arco di 3 anni.

Ragguaglio della deduzione

La deduzione deve essere ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e nel caso di contratti a tempo parziale sono ridotte in misura proporzionale.

Esempio

Rapporto di apprendistato fino al 30 settembre 2009:

- Retribuzioni correnti: € 10.850,49
- Contributi c/ditta: € 1.085,05
- Deduzione spettante per l'apprendista (IS4, col. 2) = € 11.935,54

Rapporto trasformato a tempo indeterminato a far data dal 1° ottobre 2009:

- Deduzione forfetaria (IS2, col. 2) = $4.600 \times [(31+30+31) / 365] = € 1.159,45$
- Contributi c/ditta (IS3, col. 2) = $€ 5.600 \times 30\% = € 1.680,00$