

Deduzioni IRAP 2023: quali sono e come si applicano

Gianluca Bongiovanni - Consulente del Lavoro in Torino

Sebbene la materia delle imposte afferisca prevalentemente all'area contabile e fiscale, la conoscenza della disciplina dell'IRAP è fondamentale anche per gli operatori dell'amministrazione del personale in quanto i dati da comunicare al consulente fiscale, al fine di determinare l'imposta in questione, sono frutto di competenze specialistiche dell'area lavoro. In particolare, per la compilazione del "Quadro IS" della dichiarazione IRAP, è indispensabile conoscere le tipologie contrattuali utilizzate, i fatti avvenuti durante la gestione dei rapporti di lavoro e l'organizzazione adottata nell'azienda in questione. Quali sono le deduzioni in vigore? Come si applicano?

L'IRAP è un'imposta che viene applicata alle attività produttive esercitate nel territorio delle Regioni e viene classificata dalla dottrina come una imposta reale che colpisce la ricchezza in quanto tale indipendentemente dalla capacità contributiva del soggetto.

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. Ha come **base imponibile il valore della produzione netta** o della remunerazione dei **fattori produttivi**, eventualmente ridotta da specifiche deduzioni applicabili prima dell'aliquota ordinaria del 3,90% o altra diversa aliquota prevista in funzione del settore nel quale opera il contribuente.

Sin dalla sua istituzione avvenuta nel lontano 1997, la **componente lavoro** assume a questo fine una particolare rilevanza: l'iniziale indeducibilità del costo del lavoro era fonte di critiche, oggi in gran parte rientrate per merito della deducibilità pressochè integrale di tale voce di costo.

E' quindi opportuno mettere in evidenza i principali interventi normativi che in epoca recente hanno modificato la disciplina in materia di IRAP e che hanno contribuito in maniera determinante ad appianare le critiche più accese e, probabilmente, una buona dose di contenzioso.

Interventi normativi sull'IRAP

L'ultimo intervento significativo in ordine di tempo è quello operato dalla **legge di Bilancio 2022** che ha escluso dall'ambito di applicazione dell'IRAP le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa e le persone fisiche esercenti arti e professioni. Si precisa che fra le imprese commerciali non sono soggette all'IRAP l'impresa familiare e l'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

Se i lavoratori autonomi salutano con ovvio favore l'iniziativa riformatrice, resta sullo sfondo una incongruenza, una "nota stonata" relativa alle forme di esercizio della professione in forma aggregata, quali le **società tra professionisti** o S.T.P., che restano soggette all'imposta con un evidente disparità di trattamento rispetto ai professionisti che svolgono l'attività in forma individuale. Se da più parti si incentiva l'aggregazione fra professionisti al fine di consolidare le competenze e rafforzare la presenza sul mercato delle professioni, la disciplina dell'IRAP appare in questo senso come un disincentivo.

L'altro intervento degno di nota, invece, si riconduce al **decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022)** che ha operato una riduzione del numero e delle tipologie di deduzioni ammesse, rendendo

integralmente deducibile il costo del personale tout court.

Deduzioni in vigore

Come sempre, anche le deduzioni oggi in vigore sono quelle definite all'[art. 11 D. Lgs. n. 446/97](#) (Decreto IRAP) così come modificato dai numerosi interventi succeduti negli anni, che oggi comprende le seguenti voci:

- a) i **premi INAIL** in relazione a soggetti diversi dai lavoratori assunti a tempo indeterminato (comma 1, lett. a) punto 1);
- b) i costi per gli **apprendisti** (comma 1, lett. a) punto 5);
- c) i costi per i **lavoratori disabili**, diversi dai lavoratori assunti a tempo indeterminato (comma 1, lett. a) punto 5);
- d) i costi per gli **addetti alla ricerca e sviluppo**, diversi dai lavoratori assunti a tempo indeterminato (comma 1, lett. a) punto 5);
- e) la "deduzione minima" nella misura di 1850 euro su base annua, per ciascun dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato e fino ad un massimo di 5 dipendenti (comma 4-bis. 1);
- f) i costi per i **lavoratori stagionali** (comma 4-octies);
- g) il **costo complessivo** per il **personale dipendente** con contratto a tempo indeterminato (comma 4-octies).

Quest'ultima recente previsione sembrerebbe aver risolto il problema legato al vantaggio competitivo delle **aziende delocalizzanti** nel senso che, a parità di valore della produzione, se si prevede la deducibilità del costo del lavoro, indirettamente viene reso **fiscalmente vantaggioso** per l'impresa **occupare manodopera interna** piuttosto che esternalizzare la produzione. Infatti, nel momento in cui la normativa consente la deducibilità del costo del lavoro, l'impresa "labour intensive" ha un incentivo indiretto a mantenere elevati i livelli di occupazione.

Questo risultato è frutto di due interventi che è opportuno evidenziare: innanzitutto, la legge di Stabilità 2015 che ha consentito la deduzione integrale dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro per le aziende che impiegano lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato; in secondo luogo, il già citato [D.L. n. 73/2022](#) che, con un'opera di apprezzata semplificazione, ha mantenuto l'integrale deducibilità del costo del personale ma ha abrogato la previgente deduzione che obbligava gli operatori a determinarla, con un lungo e inutile iter di calcolo, per differenza rispetto alle altre deduzioni previste dall'art. 11 del decreto IRAP ed al costo complessivo del personale.

Infine, è opportuno segnalare che ciascun lavoratore può potenzialmente dar luogo al **diritto alla fruizione di più deduzioni**; pertanto, può essere necessario operare un confronto fra le deduzioni fruibili, nel limite del costo del lavoro sostenuto.

Al fine di ottimizzare il risultato ed operare la scelta più opportuna bisogna prestare attenzione alla **compatibilità** tra le varie **deduzioni** come riportato dalla seguente tabella:

Cumulabilità per contratti diversi dal tempo indeterminato	Deduzione minima di 1850 euro (fino a 5 dipendenti)	Deduzione del costo per apprendisti, disabili e addetti a ricerca e sviluppo	Premi INAIL
Deduzione minima di 1850 euro (fino a 5 dipendenti)		NO	SI'

Deduzione del costo per apprendisti, disabili e addetti a ricerca e sviluppo	NO	SI'
Premi INAIL	SI'	SI'

Ad **esempio**, se un'azienda ha 3 dipendenti in forza, di cui un apprendista, un lavoratore con contratto a tempo determinato dal 1° gennaio al 31 dicembre con orario di lavoro a tempo pieno e un lavoratore a tempo indeterminato full time si potrebbe ipotizzare di:

- utilizzare per l'apprendista la deduzione che consente di dedurre integralmente le spese sostenute per questa tipologia di lavoratori;
- scegliere per il lavoratore a tempo determinato sia la deduzione di 1850 euro per soggetti "minori" che la deduzione del premio INAIL di competenza dell'anno;
- utilizzare per il lavoratore a tempo indeterminato la deduzione del costo complessivo di quest'ultimo.

Previsioni regionali

Nella scelta delle deduzioni, però, bisogna anche tenere conto delle previsioni regionali. Infatti, per il carattere improntato al "federalismo fiscale" insito nell'IRAP, ciascuna Regione può deliberare **specifiche deduzioni** in base alle esigenze del proprio territorio. Nel rimandare alle norme regionali, si evidenzia che la fruizione delle deduzioni debba avvenire secondo un ordine di priorità privilegiando, quindi, le deduzioni previste dalla normativa nazionale per poi ricorrere, solo successivamente, alle deduzioni regionali se il costo del lavoro del singolo dipendente è ancora capiente.