



APPROFONDIMENTI

Edicola Lavoro - Assunzioni agevolate

20.3.2018

p. 90-95

Le agevolazioni IRAP

La legge 205/2017 prevede, per l'anno 2018, la piena deducibilità del costo sostenuto per ogni lavoratore stagionale. L'IRAP è una particolare imposta sulle attività produttive che ha particolari impatti sul costo del lavoro in quanto la componente del costo B9 (Costo del Personale) non è in linea di principio deducibile dalla base imponibile dell'imposta. Per ovviare a tale situazione in un mercato di crisi economica e occupazionale il Legislatore negli ultimi anni ha aggiunto elementi di deducibilità del costo del lavoro. Importante in tal senso l'introduzione della piena deducibilità ai fini Irap del costo del lavoro dei contratti a tempo indeterminato.

Norme e prassi di riferimento

D.Lgs. n. 446/1997

Art. 2, L. n. 214/2011

Art. 1, c. 132, L. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014)

Art. 1, c. 20, L. n. 190/2014 (legge di stabilità 2015)

Art. 1, c. 73, L. n. 208/2015 (legge di stabilità 2016)

Circ. A.E. 22/2015

Definizione di IRAP

e Costo del lavoro

L'imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) ha la particolarità di non considerare deducibile il costo del personale (Conto B9 del bilancio). In sostanza l'IRAP incide sul costo del lavoro nella misura:

- dell'aliquota IRAP applicabile;
- dell'imposta IRAP non deducibile ai fini delle imposte calcolate sul reddito d'impresa (IRES/IRPEF).

Il costo del personale è pertanto indeducibile ai fini IRAP. L'IRAP amplifica di fatto il c.d. "Cuneo fiscale", ossia la differenza tra il costo del lavoro e la retribuzione netta che si eroga al dipendente.

Deduzioni IRAP del costo

del lavoro per i lavoratori con contratto a tempo indeterminato

La normativa IRAP consente di dedurre ai fini del calcolo dell'imposta i seguenti importi validi dall'1/1/2014 (art. 1, co. 484 e 485, L. 228/2012):

- euro 7.500,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato (art. 11, co. 1, lett. a, n. 2 D.Lgs. 446/1997);
- euro 13.500,00 su base annua per ogni lavoratrice dipendente assunta a tempo indeterminato (art. 11, co. 1, lett. a, n. 2 D.Lgs. 446/1997 - art. 2 L. 214/2011);
- euro 13.500,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato di età inferiore a 35 anni (art. 11, co. 1, lett. a, n. 2 D.Lgs. 446/1997 - art. 2 L. 214/2011);
- Per imprese operanti in Aree Svantaggiate (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) le deduzioni saranno previste nelle seguenti misure (rispetto regola de minimis)
- euro 15.000,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato (art. 11, co. 1, lett. a, n. 3 D.Lgs. 446/1997);
- euro 21.000,00 su base annua per ogni lavoratrice dipendente assunta a tempo indeterminato (art. 11, co. 1, lett. a, n. 3 D.Lgs. 446/1997 - art. 2 L. 214/2011);

- euro 21.000,00 su base annua per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato di età inferiore a 35 anni (art. 11, co. 1, lett. a, n. 3 D.Lgs. 446/1997 - art. 2 L. 214/2011).

Deducibilità del costo residuale del personale con contratto a tempo indeterminato (norma in vigore dal 2015)

I costi del lavoro del personale assunto a tempo indeterminato sono totalmente deducibili ai fini IRAP (L. 190/2014, art. 1, co. 20).

La deduzione spetta nei limiti del costo del lavoro effettivamente sopportato e, in caso di assunzioni a tempo indeterminato per una sola parte d'anno (anche per effetto di conversione del precedente rapporto di lavoro a tempo determinato), proporzionalmente al tempo impiegato con il richiesto contratto.

La norma prevede che per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei precedenti commi dello stesso art. 11.

La nuova deduzione, spettante anche alle public utilities (circolare n. 22/E/2015), va dunque quantificata come differenza tra il costo complessivo dei dipendenti "stabilizzati" e le deduzioni già spettanti per gli stessi dipendenti (e, cioè, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, il c.d. cuneo fiscale, le deduzioni per i disabili e per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, le indennità di trasferta per le imprese di autotrasporto, la deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400 mila euro e quella per l'incremento della base occupazionale).

In aderenza a tale impostazione normativa, nonché in coerenza con quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 22/E/2015 sull'applicazione pratica della nuova deduzione ("...quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'art. 11 tanto maggiore è il differenziale deducibile"), il prospetto del quadro IS della dichiarazione IRAP Sezione I) continua a richiedere la compilazione analitica dei valori delle singole deduzioni preesistenti (contributi INAIL, cuneo fiscale, ecc.) e, per differenza, il valore "residuo" deducibile in applicazione del citato comma 4-octies dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997.

Per quanto riguarda i costi da comprendere nella deduzione in argomento, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 22/2015, ha chiarito che le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014, rientrano nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili.

Per quanto attiene, invece, agli accantonamenti operati a partire dal 2015 per oneri futuri connessi al rapporto di lavoro, l'Agenzia delle Entrate hanno precisato che le poste di natura estimativa non possono essere dedotte ai fini IRAP e, pertanto, tali oneri rileveranno quando si verificherà l'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio. Di contro, per i fondi costituiti durante i periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore della norma in esame, per accantonamenti tassati ai fini IRAP e relativi al costo dei lavoratori a tempo indeterminato, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la deducibilità degli stessi se l'evento che attribuisce la certezza del costo si verifica dal 2015 in avanti.

Deduzione integrale, contratto di somministrazione e distacco

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E/2015, ha precisato che:

- la deduzione può spettare anche nel caso di contratto di somministrazione lavoro - in capo al soggetto che impiega il lavoratore somministrato e proporzionalmente al tempo di impiego - a condizione che il medesimo sia assunto a tempo indeterminato dalla società di lavoro interinale (circostanza che dovrà essere specificata dalla società somministrante);
- la deduzione non spetta, invece, nel caso del distacco di lavoro, sovvertendo quelle che erano le precedenti indicazioni. Infatti, nel passato si era sempre ragionato affermando che, in capo alla società distaccante, il costo del lavoro ed il provento per il recupero fossero influenti ai fini dell'IRAP, spostando l'analisi in capo alla società che materialmente impiegava il lavoratore, pur non essendone il datore. Ora, invece, l'amministrazione attribuisce rilevanza all'aspetto formale ed afferma (dopo l'aggiornamento delle istruzioni ad opera del Provvedimento del 5 maggio 2016) che il costo del lavoro - con l'eventuale deduzione - ed il provento per il riaddebito rilevano in capo all'effettivo datore. Non viene esplicitato, ma sembrerebbe conseguente, che in capo alla distaccataria il costo subito per l'addebito debba divenire una "normale" prestazione di servizi deducibile; diversamente, vi sarebbero indebite duplicazioni.

Deducibilità IRAP del costo del lavoro stagionale

La legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha ampliato la portata dell'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997 introducendo la deducibilità parziale ai fini IRAP del costo del lavoro relativo ai lavoratori stagionali.

Non essendo prevista una specifica decorrenza della disposizione, la medesima si applicherà a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016.

Primi destinatari della disposizione in commento sono gli operatori del settore turistico, frequentemente caratterizzato dalla stagionalità, caratteristica fisiologica che generalmente non consente la stipula di contratti di lavoro a tempo indeterminato.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE 18 MAGGIO 2016, N. 20/E

2. LAVORATORI STAGIONALI (COMMA 73)

Il comma 73 ha apportato modifiche all'articolo 11, comma 4-octies, del decreto IRAP, con l'aggiunta del seguente periodo "La deduzione di cui al periodo precedente è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza ivi prevista, calcolata 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 data di cessazione del precedente contratto".

La misura si inserisce nel quadro delle modifiche normative dirette a ridurre l'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione netta, estendendo la deducibilità delle spese per il personale impiegato a tempo indeterminato - già prevista a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 - anche ai lavoratori stagionali assunti con contratto a tempo determinato per lo svolgimento di attività stagionali ricorrenti.

Si è voluto, in tal modo, riconoscere il beneficio fiscale previsto, ai fini IRAP, per il lavoro a tempo indeterminato anche a quei settori che ricorrono in modo sistematico al lavoro stagionale.

La norma riconosce, infatti, la possibilità di dedurre il 70 per cento dei costi sostenuti (al netto delle deduzioni spettanti) per i lavoratori stagionali, impiegati per almeno 120 giorni nell'arco di due periodi d'imposta successivi, anche non consecutivi, a partire dal secondo contratto stipulato col medesimo datore di lavoro entro il secondo anno successivo alla data di cessazione del primo contratto utile ai fini del computo dei giorni lavorativi richiesti.

Il calcolo deve intendersi riferito alle giornate di effettivo impiego (e non di formale assunzione), computando anche la prestazione relativa al primo contratto di lavoro. Il beneficio risulta applicabile a partire dal 1° gennaio 2016 e consente, pertanto, di tener conto dei contratti stipulati nel corso del 2015. In tal senso, depone anche la relazione tecnica, che stima gli effetti sul gettito della misura in esame già a partire dall'anno 2016.

Si ipotizzi che la società Alfa assuma un lavoratore nel periodo compreso tra il 01/03/ e il 30/05/2016 e, successivamente stipuli un secondo contratto con il medesimo lavoratore nel periodo 01/06 - 31/07/2017. In relazione al secondo rapporto di lavoro è riconosciuta una deduzione pari al 70% delle spese sostenute per il dipendente in relazione ai giorni di effettivo impiego (61 giorni), al netto di eventuali deduzioni spettanti. Il lavoratore risulta infatti complessivamente impiegato per 152 giorni nell'arco dei due periodi d'imposta considerati. Analogo beneficio spetterebbe nella diversa ipotesi in cui il secondo contratto venga stipulato entro due anni dalla data di cessazione del primo (es. 30/03/2018), sempreché la prestazione lavorativa sia resa per almeno 120 giorni complessivi, considerando anche il periodo di impiego relativo al primo contratto. L'agevolazione andrebbe, altresì, riconosciuta in relazione ad un terzo contratto stipulato entro due anni dalla cessazione del secondo, a condizione che i giorni di impiego risultino almeno pari a 120 giorni, considerando anche quelli afferenti al secondo contratto.

La nuova deduzione del costo del lavoro dall'imponibile IRAP è ammessa, nel limite del 70% della differenza ivi prevista, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 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 data di cessazione del precedente contratto.

Deducibilità IRAP del lavoratore stagionale (solo per il 2018)

La legge 205/2017 (art. 1, co. 116) prevede ai fini IRAP la deduzione integrale del costo dei lavoratori stagionali. Il comma 4-octies dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/1997 prevede che per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 (società, imprese individuali, banche, enti) è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le altre deduzioni IRAP spettanti ai sensi dello stesso articolo. La deduzione di cui al periodo precedente è ammessa altresì, nei limiti del 70% della differenza ivi

prevista, calcolata 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 data di cessazione del precedente contratto.

La legge 205/2017 modifica, limitatamente all'anno 2018, il regime di deducibilità ai fini IRAP del costo del lavoro riferito ai lavoratori stagionali, prevedendone la deduzione integrale in luogo del 70%. In particolare, per l'anno 2018, è consentita la piena deducibilità del costo sostenuto per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 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 data di cessazione del precedente contratto.

Deduzione IRAP

di altri elementi di Costo del lavoro

Imprese e professionisti potranno dedurre inoltre i seguenti ulteriori elementi di costo del lavoro:

1) Contributi di previdenza e assistenza (art. 11, co. 1, lett. a, n. 2 D.Lgs. 446/1997):

- assistenziali e previdenziali (es. contributi INPS) obbligatori per legge;
- a forme pensionistiche complementari previste ai sensi del D.Lgs. 252/2005;
- a Casse, Fondi e gestioni previste da contratti collettivi e Accordi o regolamenti aziendali al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza.

2) Contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, co. 1, lett. a, n. 2 D.Lgs. 446/1997);

3) Spese per la formazione degli apprendisti (art. 11, co. 1, lett. a, n. 5) D.Lgs. 446/1997)

4) Spese per personale disabili (art. 11, co. 1, lett. a, n. 5 D.Lgs. 446/1997);

5) Spese per personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, co. 1, lett. a, n. 5 D.Lgs. 446/1997).

Deduzione IRAP forfettaria

Dalla base imponibile IRAP è possibile dedurre euro 1.850,00 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti (art. 11, co. 4-bis del D.Lgs. 446/1997).

Deduzioni ai fini IRES e IRPEF

L'IRAP calcolata sulle componenti del costo del lavoro è deducibile dall'imponibile reddituale ai fini IRES e IRPEF con decorrenza dal 2012 (art. 2 L. 214/2011). Tale deduzione è ammessa al netto delle sopra indicate. La predetta deduzione è consentita sul solo costo del lavoro e non anche sugli interessi passivi.

Deduzione dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo

La circolare Ag. Entr. 20 giugno 2012, n. 26/E precisa che, per quanto riguarda i costi sostenuti per il personale addetto a ricerca e sviluppo, è possibile dedurre dal valore della produzione ai fini IRAP i costi sostenuti sia per il personale addetto alla ricerca di base sia per quello addetto alla ricerca applicata e allo sviluppo, a patto che venga rilasciata un'attestazione di effettività di tali costi.

L'attestazione, richiesta allo scopo di garantire l'effettività dei costi di ricerca e sviluppo e la corrispondenza degli stessi alla relativa documentazione contabile, può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza di quest'ultimo, 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, o dal responsabile del centro di assistenza fiscale (CAF).

Deduzione nuovi assunti

Sono previste particolari deduzioni a fronte di nuove assunzioni a tempo indeterminato. L'agevolazione è prevista dal 2014 (nuove assunzioni avvenute dall'1.1.2014) ed è a regime e si completa con la piena deducibilità dei contratti a tempo indeterminato tramite la deducibilità della quota di costo residua.

L'importo della deduzione non può eccedere euro 15.000 e comunque il costo del lavoro complessivo del lavoratore interessato.

La deduzione è valida per il periodo d'imposta dell'assunzione e per i due successivi.

Deve essere assicurato l'incremento occupazionale sui contratti a tempo indeterminati stipulati dal datore di lavoro.

Deve essere inoltre evidenziato che la deduzione forfettaria ("base" e "maggiorata" per le Regioni svantaggiate) per ciascun dipendente a tempo indeterminato (c.d. cuneo fiscale) e la deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali, è alternativa solo alla deduzione per spese per apprendisti, disabili, CFL e addetti alla ricerca e sviluppo e alla deduzione di euro 1.850 prevista per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 e non anche alla deduzione in esame.

Di conseguenza i soggetti che fruiscono del c.d. cuneo fiscale possono altresì beneficiare della deduzione per l'incremento della base occupazionale.

L'agevolazione in linea generale ripropone quanto previsto fino al periodo di imposta 2008 dall'art. 11 ter della L. 80/2005 (allora l'agevolazione ammontava a euro 20.000 - v. anche Circ. AE 13.2.2006, n. 7/E e Circ. AE 12.7.2006, n. 26/E).

CUMULABILITÀ E ALTERNATIVITÀ

CUMULABILITÀ

Norma: art. 11, co. 4-septies, D.Lgs. 446/1997

Co.	N)	Tipo
1	1	Contributi INAIL
	2 o 3	Deduzioni euro 7.500/13.500 o Deduzioni 15.000/21.000
	4	Contributi assistenziali e previdenziali relativi a rapporti di lavoro a tempo indeterminato
	5	Costo Apprendisti
	5	Costo Disabili
	5	Costo CFL
	5	Spese per personale addetto alla ricerca e sviluppo
4-bis.1		Deduzione euro 1.850,00 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti
4-quater		Deduzioni nuove assunzioni dall'1.1.2014 euro 15.000

Per la deducibilità del costo residuale del personale a tempo indeterminate non si pone il problema della cumulabilità.

Alternatività Norma: art. 11, co. 4-septies, D.Lgs. 446/1997

Norma	GRUPPO A	<<>>	Norma	GRUPPO B
co. 1, lett. a) n) 2 o 3	Deduzioni euro 7.500/13.500 o Deduzioni 15.000/21.000	<<>>	co. 1, lett. a) n) 5	Costo Apprendisti
co. 1, lett. a) n) 4	Contributi assistenziali e previdenziali relativi a rapporti di lavoro a tempo indeterminato	<<>>	co. 1, lett. a) n) 5	Costo Disabili
		<<>>	co. 1, lett. a) n) 5	Costo CFL
		<<>>	co. 1, lett. a) n) 5	Spese per personale addetto alla ricerca e sviluppo
		<<>>	4-bis. 1	Deduzione euro 1.850,00 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti