

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 09/P/2022

Rimini, li 21 ottobre 2022

OGGETTO Cambiate le regole sulle deduzioni del costo per lavoro dipendente ai fini I.R.A.P -
"Decreto semplificazioni" (D.L. n. 73/2022)

INDICE:

1	Le nuove regole sulle deduzioni del costo per lavoro dipendente ai fini I.R.A.P introdotte dal "Decreto semplificazioni" (D.L. n. 73/2022).....	1
2	Modifiche suggerite al piano dei conti aziendale.....	3

1 Le nuove regole sulle deduzioni del costo per lavoro dipendente ai fini I.R.A.P introdotte dal "Decreto semplificazioni" (D.L. n. 73/2022)

Cambiare tutto per non cambiare niente! "Se vogliamo che tutto rimanga come è, bisogna che tutto cambi" è una famosissima frase pronunciata da Tancredi, nipote del principe Fabrizio Salina nel celebre romanzo "Il Gattopardo" di Giuseppe Tomasi di Lampedusa.

In ambito IRAP, l'art. 10 del Decreto legge 21/06/2022, n. 73 (c.d. "Decreto semplificazioni" ¹) ha stabilito la riformulazione di alcune parti dell'art. 11 del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446 (di seguito "decreto IRAP"), che contiene disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta e che, in particolare, disciplina i costi del personale deducibili dalla base imponibile IRAP. Tutto questo con l'obiettivo di sostituire le deduzioni "parziali" dei costi di lavoro a tempo indeterminato con la deduzione integrale di tali costi, lasciando in vita solamente le deduzioni afferenti tipologie contrattuali diverse.

Nella sostanza nulla cambia, ma presumibilmente verrà semplificata l'indicazione, nella prossima dichiarazione IRAP per l'anno 2022, del costo dei dipendenti a tempo indeterminato.

Il comma 1 dell'art. 10 "Decreto semplificazioni" prevede infatti che spettano - esclusivamente in relazione a soggetti DIVERSI dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato - le seguenti deduzioni:

- la deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro - di seguito anche "Deduzione premi INAIL" [art. 11, comma 1, lett. a), n. 1), D.Lgs. n. 446/97];
- la deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo [comma 1, lettera. a), n. 5)] - di seguito anche "Deduzioni per apprendisti, disabili, CFL, addetti alla R. & S." [art. 11, comma 1, lett. a), n. 5), D.Lgs. n. 446/97];
- la deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti - di seguito anche "Deduzione forfetaria di 1.850 euro per dipendente" [art. 11, comma 4-bis1, D.Lgs. n. 446/97];

Il comma 1 dell'art. 10 prevede, inoltre, l'abrogazione delle seguenti agevolazioni:

- la deduzione forfetaria di 7.500 euro, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato - di seguito anche "Deduzione forfetaria 7.500 (13.500) euro" - Tale importo è incrementato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni [art. 11, comma 1, lett. a), n. 2) , D.Lgs. n. 446/97 - c.d. CUNEO FISCALE];

¹ Convertito dalla Legge 4 agosto 2022, n.122

- la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (esclusi i premi INAIL – di seguito anche “Deduzione contributi dipendenti t.i.” [art. 11, comma 1, lett. a), n. 4, D.Lgs. n. 446/97 - c.d. CUNEO FISCALE];
- la deduzione per incremento della base occupazionale introdotta, a partire dal 1° gennaio 2014, dalla L. n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) [art. 11, comma 4-quater, D.Lgs. n. 446/97];
- la deduzione del costo residuo per il personale dipendente [art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97 che era stato introdotto dall’art. 1, comma 20, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015)].

In verità l’art. 10 del “Decreto Semplificazioni” non abroga, ma modifica, il comma 4-octies dell’art. 11 del decreto IRAP sostituendo la deduzione del costo residuo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato (pari alla differenza tra il costo del predetto personale e le altre deduzioni spettanti) con la deduzione integrale del costo complessivo del predetto personale a tempo indeterminato². In pratica, il costo deducibile non va più determinato per “differenza” rispetto alle altre deduzioni specifiche previste dall’articolo 11 del decreto IRAP (nella formulazione previgente).

Morale: le novità introdotte, quindi, non determinano alcuna modifica nell’importo delle deduzioni ammesse sul costo del personale con contratto a tempo indeterminato e di conseguenza nella base imponibile IRAP.

Dunque le novità inserite dal “Decreto semplificazioni” si sostanziano essenzialmente in una agevolazione nel calcolo della deduzione spettante per i dipendenti a tempo indeterminato cui dovrebbe conseguire una semplificazione nelle modalità di compilazione della dichiarazione IRAP (senza impatti, dunque, nel quantum della deduzione spettante).

Infatti, in base al sistema normativo vigente fino al 2021, la facoltà di portare, per l’intero importo, il costo dei dipendenti a tempo indeterminato a riduzione della base imponibile IRAP veniva riconosciuta sotto forma di “deduzione residuale”.

In pratica, si dovevano, innanzitutto, applicare le deduzioni riconosciute a fronte dell’impiego di personale già vigenti precedentemente al 2015 e, poi, se la sommatoria delle citate deduzioni era inferiore alle spese dei dipendenti a tempo indeterminato sostenute nel periodo d’imposta, spettava un’ulteriore deduzione fino a concorrenza dell’intero importo dell’onere sostenuto.

In altre parole, l’art. 11 comma 4-octies del D.Lgs. 446/97 (nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dal “Decreto semplificazioni”) prevedeva un criterio di deducibilità “per differenza” tra:

- il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato;
- le deduzioni spettanti a fronte dell’impiego di personale già vigenti ante 2015.

Tale sistema ha sempre complicato la vita ai contribuenti soprattutto all’atto della compilazione della dichiarazione IRAP, costringendoli a “spacchettare” l’onere complessivo sostenuto per i dipendenti a tempo indeterminato (comunque interamente deducibile) tra i diversi righi deputati all’accoglimento delle relative deduzioni, vale a dire:

- Deduzione premi INAIL;
- Deduzione forfetaria 7.500 (13.500) euro;
- Deduzione contributi dipendenti t.i.;
- Deduzione per l’incremento della base occupazionale;
- Deduzione del costo residuo per il personale dipendente a tempo indeterminato.

La modifica normativa introdotta dal “Decreto semplificazioni” dovrebbe eliminare la complicazione dichiarativa, atteso che dispone, da un lato, la deducibilità di tutto il costo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e, dall’altro, lascia in vigore le seguenti ulteriori deduzioni, ma soltanto con riferimento ai lavoratori assunti con differente contratto:

- Deduzione premi INAIL, riferita solo ai dipendenti assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO, oltre che agli interinali, ai dipendenti con contratto di somministrazione (formazione e lavoro), ai Co.co.co., agli amministratori e ai soci assicurati;
- Deduzione per apprendisti, disabili, CFL, addetti alla R. & S., riferita solo ai dipendenti assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO;
- Deduzione forfetaria di 1.850 euro per dipendente”, anch’essa riferita solo ai dipendenti assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO.

L’ultima notazione attiene alla decorrenza della novità, decorrenza prevista a partire dal periodo d’imposta 2021. La modifica avrebbe, quindi, carattere retroattivo, consentendo di “agevolare” già (?) la compilazione della dichiarazione IRAP 2022 per

² la deduzione è ammessa anche per ogni lavoratore stagionale, nel rispetto delle condizioni previste nel citato comma 4-octies, nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto.

l'anno 2021; fortunatamente l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 40/E del 15/07/2022 ha premesso che per il primo anno sia comunque possibile compilare la sezione I del quadro IS della dichiarazione IRAP 2022 per il 2021 secondo le vecchie regole (senza tenere conto, quindi, di quanto sopra precisato).

2 Modifiche suggerite al piano dei conti aziendale

Alla luce di quanto illustrato sino ad ora e considerato che molto spesso i prospetti di calcolo delle deduzioni del costo per lavoro dipendente ai fini I.R.A.P. forniti dai Consulenti del lavoro si rivelano inesatti, sarebbe opportuno apportare al piano dei conti le modifiche di seguito suggerite al fine di poter rilevare immediatamente dai saldi contabili gli importi delle deduzioni spettanti.

In particolare, ai fini I.R.A.P., sarebbe buona cosa evidenziare separatamente, attraverso l'istituzione di opportuni sottoconti, all'interno dei mastri "salari e stipendi", "oneri sociali", "trattamento di fine rapporto" e "altri costi", tutti i costi relativi alle seguenti categorie di dipendenti:

- Dipendenti assunti con contratto A TEMPO INDETERMINATO;
- Apprendisti, contratti di formazione e lavoro (C.F.L.) e di inserimento, nonché lavoratori disabili assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO;
- Dipendenti assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO diversi da quelli di cui al punto precedente;
- Lavoratori interinali e/o in somministrazione (parte NON assoggettata ad IVA, che è indeducibile ai fini IRAP, compreso l'eventuale TFR).
- Premi INAIL riferiti agli solo assunti con contratto A TEMPO INDETERMINATO;
- Premi INAIL riferiti solo ai dipendenti assunti con contratto A TEMPO DETERMINATO (compresi apprenditi, disabili, etc...);
- Premi INAIL riferiti solo ai lavoratori interinali e/o in somministrazione (parte NON assoggettata ad IVA);
- Premi INAIL riferiti solo ai soci assicurati ai Co.co.co., agli amministratori (questi ultimi nel mastro costi per servizi amministrativi).

Attenzione: i premi INAIL concernenti i lavoratori a progetto e, in generale, gli ex Co.Co.Co. (fra cui gli amministratori) devono essere contabilizzati alla voce B7 del conto economico (costi per servizi) e quindi separatamente da quelli relativi ai dipendenti.

Infine si ricorda che ai fini IRAP vanno comunque tenuti distinti i costi per il personale (inclusi gli apprendisti, gli assunti in C.F.L. ed i disabili a tempo determinato) addetto con continuità a unità locali (stabilimenti, uffici, sedi secondarie, filiali, etc., compresi i cantieri, anche se non considerati unità locali) operanti, per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi, in ciascuna delle Regioni diverse da quella in cui la società ha sede, oppure all'estero. Se nelle predette unità locali, cantieri, etc. non è stato impiegato personale per almeno tre mesi durante l'anno (anche in periodi non contigui), i costi relativi al personale (salari, stipendi, 13^a, rateo 14^a, ferie e permessi, quota T.F.R., quota T.F.R. su costi differiti, contributi, premi INAIL, etc.) possono non essere evidenziati separatamente.

Identico discorso, ma con riferimento alla voce B.7 del conto economico (servizi), riguarda anche i compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi ed agli associati in partecipazione. In sostanza occorre separare, con riferimento a ciascuna regione diversa da quella in cui la società ha sede, ovvero per le attività svolte all'estero, le componenti di costo degli addetti (dipendenti, lavoratori a progetto e associati in partecipazione) alle unità locali in cui, durante l'esercizio, sia stato impiegato personale (dipendente o indipendente) per più di tre mesi.

Restando a Vs. completa disposizione per ogni chiarimento in merito al contenuto del presente documento, cogliamo l'occasione per salutarVi cordialmente.

Studio Semprini-Cesari & Nini