

Deduzioni IRAP per l'impiego di personale a maglie larghe

Tra i costi deducibili anche gli incentivi all'esodo e le indennità di prepensionamento

/ Luca FORNERO

Nella circ. n. 17, diffusa ieri, Assonime analizza le principali novità che impattano sulla compilazione della **dichiarazione IRAP** 2017, diverse da quelle introdotte dal DLgs. 139/2015 (c.d. decreto bilanci), già esaminate dalla stessa Assonime nella precedente circ. 14/2017.

Il primo chiarimento attiene alla deduzione del 70% del costo dei **lavoratori stagionali** (ex [art. 11](#) comma 4-*octies* del DLgs. 446/97, come modificato, da ultimo, dall'[art. 1](#) comma 73 della L. 208/2015), applicabile dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2016, con impatto, per la prima volta, proprio sulla dichiarazione IRAP 2017.

Tra l'altro, per attribuire il diritto alla deduzione, il lavoratore stagionale deve risultare impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta. La deduzione spetta a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Laddove l'impiego avvenga in esecuzione di un contratto di [somministrazione di manodopera](#), secondo Assonime la deduzione dovrebbe competere quando il lavoratore risulti in concreto utilizzato dalla stessa impresa per il numero di giorni stabilito dalla norma, senza che assuma alcun rilievo la circostanza che la **base giuridica** di tale rapporto sia costituita da contratti stipulati con agenzie del lavoro diverse.

Tuttavia, in ordine alla deduzione dell'eccedenza del costo dei dipendenti a tempo indeterminato, la circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2015](#) ha sposato un'impostazione differente, sostenendo che la deducibilità integrale dei costi spetta all'utilizzatore per il periodo di effettivo impiego del personale somministrato, a condizione che il rapporto contrattuale sottostante (tra somministratore e dipendente) sia a tempo indeterminato.

Secondo Assonime, pur ammettendo la validità di tale tesi, la deducibilità deve essere consentita anche nelle ipotesi in cui sia l'impresa utilizzatrice a impiegare il medesimo lavoratore per il periodo indicato (anche se assunto presso due diverse agenzie del lavoro), realizzandosi, altrimenti, una situazione sicuramente **irragionevole** rispetto alla finalità della norma (cioè il garantire una certa stabilità del rapporto di lavoro).

Un ulteriore aspetto dubbio trattato da Assonime attiene alle modalità di **indicazione in dichiarazione** delle deduzioni previste a fronte dell'impiego di dipendenti a tempo indeterminato.

Si ricorda che, sotto il profilo pratico, la facoltà di portare, per l'intero importo, il costo di tali dipendenti a ri-

duzione della base imponibile IRAP viene riconosciuta sotto forma di "deduzione residuale" (circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2015](#), § 1).

In pratica, il contribuente deve, innanzitutto, applicare le deduzioni riconosciute a fronte dell'impiego di personale già vigenti precedentemente al 2015. In secondo luogo, se la sommatoria delle citate deduzioni è inferiore alle spese dei dipendenti a tempo indeterminato sostenute nel periodo d'imposta, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto.

I modelli della dichiarazione IRAP sono stati quindi predisposti in modo tale da prevedere un apposito rigo dedicato alla deduzione di tale eccedenza (rigo IC69, nel caso delle società di capitali e degli enti commerciali).

Al riguardo, nella circ. n. 17/2017, Assonime ribadisce che l'inesatta od omessa indicazione delle deduzioni preesistenti, con la conseguente indicazione di un maggiore ammontare della deduzione residuale analitica nel rigo deputato ad accoglierla, non sembra comunque costituire una violazione sanzionabile ai sensi dell'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. 471/97 (che punisce le indebite deduzioni dall'imponibile). Infatti, si tratta di deduzioni "fungibili" tra loro e l'ammontare complessivamente dedotto **non eccede** comunque il costo del lavoro effettivamente sostenuto (nello stesso senso, già la circ. Assonime n. 23/2016).

In altre parole, la violazione sarebbe catalogabile tra quelle **meramente formali** non sanzionabili (ex art. 6 comma 5-*bis* del DLgs. 472/97), atteso che l'ammontare dei costi deducibili, in quanto relativi al personale a tempo indeterminato, risulta dalle scritture contabili e può essere controllato dall'Amministrazione finanziaria senza che l'indicazione inesatta degli importi "fissi" deducibili (sostanzialmente assorbiti dalla nuova deduzione analitica) possa ostacolare le attività di accertamento. Il punto sarebbe meritevole di conferma espressa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, Assonime osserva come, tra i costi relativi ai dipendenti a tempo indeterminato interamente deducibili, rientrino anche le indennità per il prepensionamento e le varie forme di **incentivo all'esodo**.

Tuttavia, la deduzione va operata non già nell'esercizio dell'eventuale accantonamento in bilancio, ma nel periodo d'imposta in cui detti oneri sono sostenuti, attraverso una variazione in diminuzione extracontabile dell'imponibile IRAP (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2015](#), § 3).