|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
|  |  |
|  | _assets/fnc-doc-assets-assets/logo-fnc.png |
|  |  |
|  |  |
| Documento di ricerca | |
|  |  |
| **Deduzioni IRAP ed enti non commerciali**  Viviana Capozzi | |
|  | |

20 novembre 2020

**Abstract**

*All’approssimarsi della scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi, si è ritenuto utile svolgere un breve approfondimento in merito alle deduzioni IRAP (di cui all’articolo 11 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) di cui possono usufruire gli enti non commerciali di diritto privato.*

*Come è noto, infatti,* *il quadro normativo è caratterizzato da un complesso sistema di deduzioni operanti in funzione delle caratteristiche soggettive del contribuente, nonché della tipologia di attività (commerciale o non commerciale) dal medesimo esercitata. Fra le deduzioni astrattamente applicabili al singolo ente, inoltre, alcune misure si pongono fra loro in una relazione di alternatività che andrà attentamente valutata al fine di poter massimizzare il beneficio fiscale spettante.*

*La complessa articolazione del sistema normativo di riferimento ha, infine, suggerito l’opportunità di riepilogare gli elementi caratterizzanti ogni singola misura in un breve quadro di sintesi, di immediata consultazione.*

**Indice**

[Premessa 4](#_Toc56777650)

[1. Le deduzioni IRAP di cui possono fruire gli enti non commerciali 5](#_Toc56777651)

[1.1. Deduzione per i contributi versati per le assicurazioni obbligatorie (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 1 del “Decreto IRAP”) 5](#_Toc56777652)

[1.2. Deduzione forfettaria per ridurre il cuneo fiscale (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2, del “Decreto IRAP”) 6](#_Toc56777653)

[1.3. Deduzione per i contributi assistenziali e previdenziali (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 4 del “Decreto IRAP”) 8](#_Toc56777654)

[1.4. Deduzione per apprendisti, disabili e personale addetto alla ricerca e sviluppo (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5 del “Decreto IRAP) 9](#_Toc56777655)

[1.5. Deduzione forfettaria (articolo 11, comma 4-bis del “Decreto IRAP”) 11](#_Toc56777656)

[1.6. Deduzione forfettaria per lavoratori dipendenti (articolo 11, comma 4-bis.1 del “Decreto IRAP”) 12](#_Toc56777657)

[1.7. Deduzione per incremento occupazionale (articolo 11, comma 4-quater del “Decreto IRAP”) 13](#_Toc56777658)

[1.8. Deduzione del costo eccedente dei lavoratori a tempo indeterminato (articolo 11, comma 4-octies del “Decreto IRAP”) 15](#_Toc56777659)

[2. Quadro di sintesi 17](#_Toc56777660)

# Premessa

La disciplina dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è caratterizzata da un principio generale di indeducibilità del costo del lavoro; sia nei confronti dei soggetti che determinano la propria base imponibile analiticamente (imprese ed esercenti arti e professioni), sia nei confronti dei soggetti (enti non commerciali e pubbliche amministrazioni) che calcolano l’imposta in base al metodo c.d. “retributivo”, costituendo le retribuzioni e gli altri compensi assimilati la base di determinazione del valore aggiunto della produzione.

In deroga a detto principio generale, l’articolo 11 del D.lgs. n. 446 del 1997 (il c.d. “Decreto IRAP”) prevede, al ricorrere di determinate circostanze, la possibilità di operare delle deduzioni dalla base imponibile, in funzione principalmente del costo del lavoro subito dal soggetto passivo d’imposta, nell’ottica di ridurne il cuneo fiscale.

Trattandosi di una disciplina derogatoria del principio generale, la normativa di riferimento è soggetta ad interpretazione restrittiva, dovendosi quindi escludere la possibilità di procedere con criteri esegetici di tipo analogico o estensivo.

Il sistema di deduzioni delineato dall’articolo 11 del “Decreto IRAP” è diversamente articolato in funzione delle caratteristiche soggettive dell’ente, nonché della tipologia di attività esercitata. Nell’ambito di queste disposizioni, di seguito si analizzeranno quelle applicabili ai soggetti passivi di cui all’articolo 3, lettera e) del “Decreto IRAP”; vale a dire agli enti privati di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir) che determinano la base imponibile IRAP con metodo retributivo, ai sensi di quanto disposto dall’articolo 10 del medesimo “Decreto IRAP” e che svolgono sia attività istituzionale che, in misura non prevalente, attività commerciale.

Obiettivo del presente studio è, infatti, quello di verificare quali siano le deduzioni IRAP operanti con riferimento ad un ente non commerciale di diritto privato, residente nel territorio dello Stato, che svolge (in misura non prevalente) anche attività commerciale.

# Le deduzioni IRAP di cui possono fruire gli enti non commerciali

Come anticipato, l’articolo 11 del “Decreto IRAP” delinea un quadro normativo caratterizzato da un complesso sistema di deduzioni dalla base imponibile IRAP, operanti in funzione delle caratteristiche soggettive del contribuente, nonché della tipologia di attività.

Con specifico riferimento agli enti non commerciali di diritto privato, di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir), che determinano la base imponibile IRAP con metodo retributivo, ai sensi di quanto disposto dall’articolo 10 del medesimo “Decreto IRAP” (di seguito anche solo gli “enti non commerciali”), le singole deduzioni sono diversamente fruibili sia in funzione della tipologia di attività (istituzionale o commerciale) esercitata, sia (per quanto concerne alcune misure atte a ridurre il cuneo fiscale) in funzione della tipologia di contratto sottostante il rapporto di lavoro.

Inoltre, fra le deduzioni astrattamente applicabili al singolo ente non commerciale, alcune misure si pongono fra loro in una relazione di alternatività che andrà attentamente valutata al fine di poter massimizzare il beneficio fiscale spettante. Siffatta valutazione strettamente quantitativa, quindi, necessariamente presuppone un’attenta analisi delle singole caratteristiche, nonché dell’ambito di applicazione, delle singole misure che, nel prosieguo, ci si appresta ad affrontare.

## Deduzione per i contributi versati per le assicurazioni obbligatorie (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 1 del “Decreto IRAP”)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro.

La misura è rivolta unicamente agli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale; infatti, la medesima opera con esclusivo riferimento ai costi sostenuti in relazione ai dipendenti impiegati nell’attività commerciale. Con riferimento a detta limitazione, è utile osservare che agli enti non commerciali che svolgono unicamente attività istituzionale e determinano la propria base imponibile con metodo retributivo non spetta alcuna deduzione, in quanto detti i contributi per le assicurazioni obbligatorie sono già esclusi dal calcolo del valore della produzione.

Nel caso in cui i dipendenti di un ente non commerciale siano promiscuamente impiegati sia nell’attività istituzionale che in quella commerciale, l’importo della deduzione spettante va ridotto dell’importo forfettariamente imputabile all’attività istituzionale, determinato in base al rapporto di cui all’articolo 10, comma 2, del “Decreto IRAP”.

In tale ultima ipotesi, dunque, la deduzione spettante va ridotta in base alla seguente proporzione:

Ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all’attività istituzionale (rilevanti ai fini IRAP)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

La deduzione in esame non è alternativa alle altre misure previste dall’articolo 11 del “Decreto IRAP” e, pertanto, può essere cumulata alle altre deduzioni di seguito esaminate.

## Deduzione forfettaria per ridurre il cuneo fiscale (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2, del “Decreto IRAP”)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP un importo pari a 7.500,00 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d’imposta. L’importo della deduzione fruibile viene aumentato a 13.500,00 euro per le lavoratrici, nonché per i lavoratori di età inferiore a 35 anni.

L’ambito di applicazione della deduzione in esame subisce alcune limitazioni soggettive; in particolare, possono fruire della medesima i seguenti soggetti:

* le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003;
* gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;
* le società in nome collettivo e in accomandita semplice (e quelle ad esse equiparate);
* gli enti privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
* le persone fisiche esercenti attività d’impresa;
* le persone fisiche, le società semplici (e quelle ad esse equiparate) esercenti arti e professioni;
* le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Risultano quindi escluse, per espressa previsione normativa, le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del D.lgs. 3 febbraio del 1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale[[1]](#footnote-1).

Sono altresì 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 smaltimento dei rifiuti. Viceversa, rientrano nell’ambito soggettivo della deduzione in esame gli enti non commerciali di diritto privato, che determinano la base imponibile IRAP con il sistema retributivo[[2]](#footnote-2).

Il diritto a poter fruire della deduzione in esame è circoscritto, per espressa previsione normativa, ai dipendenti a tempo indeterminato. Non è quindi possibile usufruire della deduzione in esame in relazione, per esempio, a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa[[3]](#footnote-3). Nessuna deduzione spetta, altresì, in relazione al personale dipendente destinato dall’impresa a strutture produttive estere. In tal caso, infatti, le deduzioni devono intendersi implicitamente assorbite nella previa esclusione dalla base imponibile del valore della produzione realizzato fuori dal territorio dello Stato. Ciò a prescindere dal parametro rilevante per i diversi soggetti passivi ai fini della determinazione della quota di valore della produzione realizzata all’estero[[4]](#footnote-4).

Con riferimento ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati a tempo parziale (con contratti di *part-time* anche di tipo verticale e misto), il comma 4-*bis*.2 dell’articolo 11 in rassegna prevede che la deduzione venga ragguagliata alla durata del rapporto di lavoro, su base annua.

Pertanto, l’importo della deduzione forfettaria deve essere ridotto in misura proporzionale alla durata del rapporto di lavoro (in caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore ai 12 mesi e in caso di inizio o cessazione dell’attività in corso d’anno) e ridotto in misura proporzionale per i rapporti di lavoro a tempo parziale di tipo verticale e misto. Similmente, nel caso in cui i lavoratori non siano impiegati per l’intero periodo d’imposta, si deve tenere conto unicamente degli effettivi giorni di calendario durante i quali i lavoratori hanno fatto parte della forza lavoro[[5]](#footnote-5).

Con riferimento agli enti non commerciali, l’ultimo periodo del cenato comma 4-*bis*.2 prevede che la deduzione compete unicamente in relazione ai dipendenti impiegati nell’attività commerciale eventualmente esercitata dall’ente in via non esclusiva o prevalente. In ipotesi di lavoratori impiegati promiscuamente sia nell’attività istituzionale che in quella commerciale, l’importo della deduzione va ridotto dell’importo forfettariamente imputabile all’attività istituzionale, determinato in base al rapporto di cui all’articolo 10, comma 2, del “Decreto IRAP”. In tale ultima ipotesi, dunque, la deduzione spettante va ridotta in base alla seguente proporzione:

Ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all’attività istituzionale (rilevanti ai fini IRAP)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

Ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”, la presente deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5) e comma 4-*bis*1. Restano, viceversa, in ogni caso applicabili (al ricorrerne dei requisiti) le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater*.

Con riferimento a tale divieto di cumulo è utile sottolineare che il medesimo opera con riferimento a ciascun dipendente. Il criterio dell’alternatività, quindi, vieta di cumulare in relazione allo stesso dipendente le diverse deduzioni, senza per questo impedire scelte differenziate per ciascuno dei dipendenti. Di conseguenza, per massimizzare il vantaggio fiscale è necessario confrontare, sotto il profilo strettamente quantitativo ed in relazione a ciascun dipendente, il beneficio fiscale ottenibile applicando le singole deduzioni fra loro alternative[[6]](#footnote-6).

Infine, il medesimo comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” precisa che per ciascun dipendente l’ammontare della deduzione non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Il costo del lavoro rappresenta, pertanto, il limite massimo della deduzione fruibile.

## Deduzione per i contributi assistenziali e previdenziali (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 4 del “Decreto IRAP”)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP un importo corrispondente ai contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Rientrano tra i contributi in esame tutti gli oneri che rappresentano un costo a carico dell’ente e non a carico del lavoratore e questo anche se non sono contributi obbligatori per legge. Sono quindi deducibili anche i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al D.lgs. 5 dicembre 2005, n.252 o 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[[7]](#footnote-7). Detti oneri sono deducibili in base al criterio di imputazione temporale adottato dal soggetto che se ne avvale[[8]](#footnote-8). In ogni caso, non sono ammessi in deduzione i contributi corrisposti in relazione al personale dipendente impiegato all’estero.

La deduzione non può trovare applicazione con riferimento a rapporti di lavoro diversi da quelli di lavoro dipendente a tempo indeterminato quali, per esempio, le collaborazioni coordinate e continuative[[9]](#footnote-9).

L’ambito soggettivo di applicazione della deduzione in esame è il medesimo di quella di cui alla deduzione forfettaria per ridurre il cuneo fiscale (articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2 del “Decreto IRAP”[[10]](#footnote-10)); pertanto, anche la disposizione in esame trova applicazione nei confronti degli enti non commerciali. Con riferimento a questi ultimi, tuttavia, va osservato che, nonostante la misura in esame non sia espressamente indicata fra quelle richiamate dal comma 4-*bis*.2 ultimo periodo[[11]](#footnote-11), secondo i chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa, la deduzione compete unicamente in relazione ai dipendenti impiegati nell’attività commerciale eventualmente esercitata dall’ente in via non esclusiva o prevalente[[12]](#footnote-12).

Anche in questo caso, per i lavoratori impiegati promiscuamente sia nell’attività istituzionale che in quella commerciale, l’importo della deduzione va ridotto dell’importo forfettariamente imputabile all’attività istituzionale, determinato in base al rapporto di cui all’articolo 10, comma 2, del “Decreto IRAP”. Di conseguenza, in tale ultima ipotesi, la deduzione spettante va ridotta in base alla seguente proporzione:

Ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all’attività istituzionale (rilevanti ai fini IRAP)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

Ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”, la presente deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5) e comma 4-*bis*1. Restano, viceversa, in ogni caso applicabili (al ricorrerne dei relativi presupposti) le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater* del “Decreto IRAP”.

Con riferimento al cennato meccanismo di alternatività, è utile ricordare che il divieto di cumulo opera con riferimento a ciascun dipendente. Il criterio dell’alternatività, quindi, vieta di cumulare in relazione allo stesso dipendente dette deduzioni, senza per questo impedire scelte differenziate per singolo dipendente. Di conseguenza, per massimizzare il vantaggio fiscale è necessario confrontare, in relazione a ciascun dipendente, il beneficio ottenibile applicando le diverse deduzioni fra loro alternative[[13]](#footnote-13).

Infine, il medesimo comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” precisa, altresì, che per ciascun dipendente l’ammontare della deduzione non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Il costo del lavoro rappresenta, pertanto, il limite massimo della deduzione fruibile.

## Deduzione per apprendisti, disabili e personale addetto alla ricerca e sviluppo (articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5 del “Decreto IRAP)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, per i soli soggetti cui si applicano le deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale e per i contributi assistenziali e previdenziali (di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2) e 4), del “Decreto IRAP”[[14]](#footnote-14)), i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

La deduzione relativa ai costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo merita alcuni ulteriori approfondimenti, atti a delinearne con precisione l’ambito di applicazione sia sotto il profilo soggettivo, sia oggettivo.

In proposito, va in primo luogo ribadito che possono usufruire di detta deduzione i medesimi soggetti rientranti nell’ambito di applicazione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2 e 4 del “Decreto IRAP”. Pertanto, la misura è applicabile anche dagli enti non commerciali. Tuttavia, a differenza delle deduzioni di cui ai cennati nn. 2 e 4, l’agevolazione in esame trova applicazione sia in relazione all’attività istituzionale che all’attività commerciale. Rilevano, quindi, ai fini del computo della deduzione anche i costi relativi al personale addetto alla ricerca e sviluppo nell’ambito dello svolgimento di attività non commerciale.

La misura in esame opera a condizione che sia rilasciata un’attestazione di effettività dei costi dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, 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, nelle forme previste dall’articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale.

La deduzione può essere operata sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base (intesa come l’insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono un’utilità generica per l’impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata (nel qual caso, invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto)[[15]](#footnote-15).

Con riferimento alla tipologia contrattuale che deve intercorrere fra il datore di lavoro e il lavoratore per poter fruire dell’agevolazione, la risoluzione 4 maggio 2006, n. 57/E ha chiarito che la deduzione spetta anche in relazione ai lavoratori che operano sulla base di rapporti di collaborazione. Infatti, a differenza di quanto avviene per le deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a) nn. 2 e 4) del “Decreto IRAP”, la norma in esame non subordina il riconoscimento dell’agevolazione alla circostanza che il lavoratore operi sulla base di un particolare contratto di lavoro.

È lo stesso dato normativo, pertanto, a rendere evidente che nella quantificazione della deduzione devono essere considerate anche le spese sostenute per le prestazioni rese dai lavoratori a progetto, dei collaboratori anche occasionali e dagli amministratori nella misura in cui le stesse siano riferite alle competenze espletate da tali lavoratori nell’ambito della ricerca e sviluppo. Similmente, possono essere dedotte anche le somme erogate a titolo di borse di studio finalizzate alle attività di ricerca e sviluppo, sempre che le stesse non siano escluse dalla determinazione della base imponibile, in forza di quanto disposto dall’art. 10, comma 1, del “Decreto IRAP”[[16]](#footnote-16).

Infine, nel caso in cui alcuni lavoratori operino sia nell’ambito dell’attività di ricerca che in altri settori aziendali, la deduzione potrà essere operata solo in relazione alle spese che, sulla base di oggettivi criteri di ripartizione, risultino riferibili alle competenze espletate da tali lavoratori nell’ambito della ricerca e sviluppo[[17]](#footnote-17). Pertanto, a differenza di quanto avviene con riferimento alle deduzioni di cui ai precedenti nn. 2 e 4 del comma 1, lettera a) dell’articolo 11 in esame, nel caso di utilizzo promiscuo dei lavoratori, non sarà necessario effettuare alcuna riduzione proporzionale della deduzione in esame.

Ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”, la presente deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2 e 4. Restano, viceversa, in ogni caso applicabili (al ricorrerne dei requisiti) le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater* del “Decreto IRAP”.

Anche in questo caso si ricorda che il divieto di cumulo opera con riferimento a ciascun dipendente[[18]](#footnote-18). Il criterio dell’alternatività, quindi, vieta di cumulare dette deduzioni in relazione allo stesso dipendente, senza per questo impedire scelte differenziate per ciascuno dei dipendenti. Di conseguenza, per massimizzare il vantaggio fiscale è necessario confrontare, in relazione a ciascun dipendente, il beneficio ottenibile applicando le diverse deduzioni fra loro alternative.

Infine, il medesimo comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” precisa che per ogni dipendente l’ammontare della deduzione non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Il costo del lavoro rappresenta, pertanto, il limite massimo della deduzione fruibile.

## Deduzione forfettaria (articolo 11, comma 4-bis del “Decreto IRAP”)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP una deduzione forfettaria, fino a concorrenza, dei seguenti importi:

* euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
* euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
* euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
* euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.

Per le società di persone, le società semplici e le persone fisiche esercenti arti o professioni l’importo delle cennate deduzioni è aumentato, rispettivamente, di euro 5.000, di euro 3.750, di euro, di euro 1.250.

In caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell’attività in corso d'anno, gli importi della deduzione e della base imponibile sono ragguagliati all’anno solare.

Sotto il profilo soggettivo, possono usufruire della deduzione in esame gli stessi soggetti che possono beneficiare delle deduzioni di cui al comma 1, lettera a), nn. 2, 4 e 5 dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”[[19]](#footnote-19) compresi, quindi, gli enti non commerciali di diritto privato. In quest’ultimo caso, la disciplina di riferimento non prevede alcuna limitazione in funzione della tipologia (commerciale o istituzionale) di attività esercitata.

La presente deduzione non è alternativa e può quindi essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 in esame.

## Deduzione forfettaria per lavoratori dipendenti (articolo 11, comma 4-bis.1 del “Decreto IRAP”)

La disposizione ammette in deduzione dalla base imponibile IRAP una deduzione dalla base imponibile pari a euro 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato o determinato[[20]](#footnote-20), impiegato nel periodo d’imposta fino a un massimo di cinque. Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione, non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Sotto il profilo soggettivo, possono usufruire della deduzione in esame gli stessi soggetti che possono beneficiare delle deduzioni di cui al comma 1, lettera a), nn. 2, 4 e 5 dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” compresi, quindi, gli enti non commerciali di diritto privato; a condizione, tuttavia che questi ultimi presentino componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d’imposta a 400.000,00 euro.

Ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*bis*.2 dell’articolo 11 in rassegna, per la corretta determinazione dell’importo deducibile va tenuto conto che, in caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell’attività in corso d'anno, gli importi della deduzione e dei componenti positivi di cui alla disposizione in esame sono ragguagliati all’anno solare.

Inoltre, con riferimento ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati a tempo parziale (con contratto *part-time* anche di tipo verticale e misto), il medesimo comma 4-*bis*.2 prevede che la deduzione venga ragguagliata alla durata del rapporto di lavoro, su base annua. Pertanto, l’importo della deduzione forfettaria deve essere ridotto in misura proporzionale alla durata del rapporto di lavoro (in caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore ai 12 mesi e in caso di inizio o cessazione dell’attività in corso d’anno) e ridotto in misura proporzionale per i rapporti di lavoro a tempo parziale di tipo verticale e misto.

Similmente, nel caso in cui i lavoratori non siano impiegati per l’intero periodo d’imposta, si deve tenere conto unicamente degli effettivi giorni di calendario durante i quali i lavoratori hanno fatto parte della forza lavoro[[21]](#footnote-21).

Con riferimento agli enti non commerciali, l’ultimo periodo del cenato comma 4-*bis*.2 prevede che la deduzione compete unicamente in relazione ai dipendenti impiegati nell’attività commerciale eventualmente esercitata dall’ente in via non esclusiva o prevalente. Per i lavoratori impiegati promiscuamente sia nell’attività istituzionale che in quella commerciale, l’importo della deduzione va ridotto dell’importo forfettariamente imputabile all’attività istituzionale, determinato in base al rapporto di cui all’articolo 10, comma 2, del “Decreto IRAP”. In tale ultima ipotesi, dunque, la deduzione spettante va ridotta in base alla seguente proporzione:

Ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all’attività istituzionale (rilevanti ai fini IRAP)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

Infine, ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*septies* del medesimo articolo 11 del “Decreto IRAP”, la presente deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2 e 4. Restano, viceversa, in ogni caso applicabili (al ricorrerne dei requisiti) le deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater* del “Decreto IRAP”.

Anche in questo caso si ricorda che il divieto di cumulo opera con riferimento a ciascun dipendente[[22]](#footnote-22). Il criterio dell’alternatività, quindi, vieta di cumulare in relazione allo stesso dipendente le cennate deduzioni, senza per questo impedire scelte differenziate per ciascuno dei dipendenti. Di conseguenza, per massimizzare il vantaggio fiscale è necessario confrontare, in relazione a ciascun dipendente, il beneficio ottenibile applicando le diverse deduzioni fra loro alternative.

Infine, il medesimo comma 4-*septies* dell’articolo 11 in esame precisa che per ogni dipendente l’ammontare della deduzione non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Il costo del lavoro rappresenta, pertanto, il limite massimo della deduzione fruibile.

## Deduzione per incremento occupazionale (articolo 11, comma 4-quater del “Decreto IRAP”)

La disposizione riconosce una deduzione dalla base imponibile IRAP relativa al costo del lavoro per incremento occupazionale.

Sotto il profilo soggettivo, possono usufruire della deduzione in esame gli stessi soggetti che possono beneficiare delle deduzioni di cui al comma 1, lettera a), nn. 2, 4 e 5 e comma 4-*bis*.1 dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” compresi, quindi, gli enti non commerciali di diritto privato.

Requisito essenziale per l’esercizio della deduzione è che si verifichi un incrementano del numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al periodo d’imposta precedente. Al verificarsi di detta condizione, è deducibile il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto e nel limite dell’incremento complessivo del costo del personale classificabile nell’articolo 2425, comma 1, lettera b), numeri 9 e 14, del codice civile.

Nel caso in cui il dipendente venga assunto in corso d’anno, il limite entro il quale è possibile fruire dell’agevolazione va ragguagliato ad anno. Similmente, in caso di periodo d’imposta superiore o inferiore a 12 mesi, l’importo fissato come limite annualmente deducibile deve essere rapportato all’effettiva durata del periodo d’imposta[[23]](#footnote-23).

Si può fruire della deduzione per il periodo d’imposta in cui è avvenuta l’assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi. La deduzione spettante compete per ciascun periodo d’imposta a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego. La deduzione, inoltre, decade se, nei periodi d’imposta successivi a quello in cui è avvenuta l’assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d’imposta.

L’incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate (ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile) o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Per gli enti non commerciali, la base occupazionale è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell’attività commerciale e la deduzione spetta solo con riferimento all’incremento dei lavoratori utilizzati nell’esercizio di tale attività. In caso di lavoratori impiegati sia nell’attività istituzionale che in quella commerciale, nel calcolo dell’incremento del numero dei lavoratori nonché nella verifica della clausola di decadenza detti lavoratori devono essere conteggiati per intero[[24]](#footnote-24). Viceversa, ai fini della deducibilità del costo, il solo personale riferibile all’attività commerciale individuato in base al seguente rapporto:

Ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all’attività istituzionale (rilevanti ai fini IRAP)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

Non rilevano ai fini degli incrementi occupazionali i trasferimenti di dipendenti dall’attività istituzionale all’attività commerciale.

Inoltre, nell’ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell’impresa sostituita[[25]](#footnote-25).

La presente deduzione non è alternativa e può essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 in esame. In proposito, tuttavia, tenuto conto del fatto che in nessun caso la deduzione può eccedere il costo sostenuto, qualora i lavoratori neo-assunti siano addetti all’attività di ricerca e sviluppo, non sarà possibile beneficiare della deduzione in esame se il costo del lavoratore neo-assunto è già stato integralmente dedotto dalla base imponibile IRAP ai sensi di quanto disposto dall’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5, del “Decreto IRAP”[[26]](#footnote-26). Viceversa, qualora il datore di lavoro abbia scelto di beneficiare della deduzione per i lavoratori addetti all’attività di ricerca e sviluppo e non abbia potuto beneficiarne per l’intero costo sostenuto in relazione al lavoratore, la parte eccedente di detto costo può essere portata in deduzione ai sensi della presente disposizione.

Infine, il comma 4-*septies* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP” in commento precisa che per ciascun dipendente l’ammontare della deduzione non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Il costo del lavoro rappresenta, pertanto, il limite massimo della deduzione fruibile.

## Deduzione del costo eccedente dei lavoratori a tempo indeterminato (articolo 11, comma 4-octies del “Decreto IRAP”)

La disposizione riconosce una deduzione dalla base imponibile IRAP pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-*bis*), 4-*bis*.1 e 4-*quater* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”[[27]](#footnote-27). Requisito fondamentale per fruire della deduzione è, in primo luogo, l’esistenza di un contratto di lavoro a tempo indeterminato fra l’impresa e il lavoratore, restano quindi esclusi i contratti di lavoro a tempo determinato[[28]](#footnote-28).

In ipotesi di distacco di personale, sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell’impresa distaccante i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale[[29]](#footnote-29). La deduzione è ammessa, nei limiti del 70%, anche a fronte dell’impiego di personale stagionale ed è calcolata per ogni lavoratore stagionale 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 due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Sotto il profilo soggettivo, va osservato che, per espressa previsione normativa, possono fruire della presente deduzione i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del “Decreto IRAP”, comprese le imprese operanti in concessione e a tariffa[[30]](#footnote-30). Sono quindi esclusi dall’ambito di applicazione della presente deduzione i seguenti soggetti:

1. gli enti privati non commerciali, che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell’articolo 10 del “Decreto IRAP”;
2. le pubbliche amministrazioni, che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell’articolo 10-*bis* del “Decreto IRAP”;
3. i soggetti che si avvalgono dei regimi forfettari di determinazione del reddito d’impresa, che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell’articolo 17, comma 2, del “Decreto IRAP”.

La disposizione in rassegna, tuttavia, non disciplina l’ipotesi in cui i soggetti di cui alle precedenti lettere a) e b) esercitano anche un’attività commerciale in via non prevalente. Al riguardo, è possibile fare riferimento alle indicazioni fornite dalla prassi amministrativa con riferimento alla deduzione prevista dagli articoli 2, comma 1, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e 6, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Infatti, anche le disposizioni da ultimo richiamate, nel delineare il loro ambito di applicazione, richiamano i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli articoli 5, 5-*bis,* 6, 7 e 8 del “Decreto IRAP”. In proposito, la circolare 14 aprile 2009, n. 16/E (paragrafo 1)[[31]](#footnote-31) ha chiarito che la deduzione si applica anche agli enti non commerciali (limitatamente all’attività commerciale svolta), alle stabili organizzazioni di società ed enti non residenti, nonché alle pubbliche amministrazioni che, relativamente all’attività commerciale eventualmente esercitata, hanno optato per l’utilizzo delle disposizioni di cui all’articolo 5 del “Decreto IRAP”.

Adottando siffatto orientamento interpretativo, per quanto più da vicino ci occupa in questa sede, è possibile affermare che la deduzione in esame si applica anche agli enti non commerciali, limitatamente all’attività commerciale eventualmente svolta.

# Quadro di sintesi

|  |  |
| --- | --- |
| **Riferimento normativo** | **Deduzioni** |
| *Articolo 11, comma 1, lett. a), n. 1 del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione ai lavoratori dipendenti degli enti non commerciali impiegati in attività commerciali, se promiscuamente impiegati, spetta solo in misura proporzionale all’attività commerciale svolta; * la deduzione può essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 del “Decreto IRAP”. |
| *Articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2 del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato degli enti non commerciali impiegati nelle attività commerciali, se promiscuamente impiegati, spetta solo in misura proporzionale all’attività commerciale svolta; * la deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5) e comma 4-*bis*.1 del “Decreto IRAP”; * la deduzione, viceversa, può essere cumulata con le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater*. |
| *Articolo 11, comma 1, lett. a), n. 4 del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato degli enti non commerciali impiegati nelle attività commerciali, se promiscuamente impiegati, spetta in misura proporzionale all’attività commerciale svolta; * la deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5) e comma 4-*bis*.1 del “Decreto IRAP”; * la deduzione, viceversa, può essere cumulata con le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater*. |
| *Articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5 del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione ai lavoratori (dipendenti, collaboratori, borsisti, etc.) degli enti non commerciali impiegati nell’attività di ricerca (di base e applicata) e sviluppo; * la deduzione spetta sia con riferimento all’attività istituzionale che all’attività commerciale; * la deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2 e 4 del “Decreto IRAP”; * la deduzione, viceversa, può essere cumulata con le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater*. |
| *Articolo 11, comma 4-bis del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta senza alcuna limitazione con riferimento all’attività esercitata dall’ente non commerciale, sia essa istituzionale o commerciale; * la deduzione può essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 del “Decreto IRAP”. |
| *Articolo 11, comma 4-*bis*.1 del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione ai lavoratori dipendenti (a tempo determinato o indeterminato) degli enti non commerciali impiegati nelle attività commerciali e, se promiscuamente impiegati, spetta in misura proporzionale all’attività commerciale svolta; * la deduzione è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lettera a), nn. 2 e 4 del “Decreto IRAP”; * la deduzione, viceversa, può essere cumulata con le deduzioni di cui al medesimo articolo 11, comma 1, lettera a), n. 1, comma 4-*bis* e 4-*quater*. |
| *Articolo 11, comma 4-*quater *del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione alle nuove assunzioni fatte da enti non commerciali di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nelle attività commerciali, se promiscuamente impiegati, spetta in misura proporzionale all’attività commerciale svolta; * la deduzione può essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 del “Decreto IRAP”. |
| *Articolo 11, comma 4-*octies *del “Decreto IRAP”* | * la deduzione spetta solo in relazione alla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-*bis*), 4-*bis*.1 e 4-*quater* dell’articolo 11 del “Decreto IRAP”; * la deduzione spetta esclusivamente in relazione all’attività commerciale eventualmente svolta dall’ente; * la deduzione può essere cumulata alle altre deduzioni previste dall’articolo 11 del “Decreto IRAP”. |

1. In particolare, come chiarito con la circolare 19 novembre 2007, paragrafo n. 1.3, si tratta delle amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e le amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province i comuni, le comunità montane e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale, l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran) e le Agenzie di cui al D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300. [↑](#footnote-ref-1)
2. Cfr. risoluzione 19 maggio 2008, n. 203/E. [↑](#footnote-ref-2)
3. Cfr. risoluzione 4 aprile 2008, n. 132/E. [↑](#footnote-ref-3)
4. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.2. [↑](#footnote-ref-4)
5. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.4 [↑](#footnote-ref-5)
6. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.5. [↑](#footnote-ref-6)
7. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, par. 1.2.2. [↑](#footnote-ref-7)
8. Così, per esempio, i titolari di reddito d’impresa si avvalgono della deduzione in base al principio di competenza, mentre gli esercenti arti o professioni in base al criterio di cassa. Cfr., sul punto, risoluzione 28 ottobre 2009, n. 265/E. [↑](#footnote-ref-8)
9. Cfr. risoluzione 4 aprile 2008, n. 132/E. [↑](#footnote-ref-9)
10. Vd. infra. [↑](#footnote-ref-10)
11. La disposizione fa, infatti, esclusivo riferimento alle deduzioni di cui all’articolo 11, comma 1, lett. a) n. 2) e 4-*bis*.1. [↑](#footnote-ref-11)
12. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, par. 1.2.2. [↑](#footnote-ref-12)
13. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.5. [↑](#footnote-ref-13)
14. Vedi *infra*. [↑](#footnote-ref-14)
15. Cfr. circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, par. 1.4 e circolare 5 aprile 2005, n. 13/E, par. 1.1. [↑](#footnote-ref-15)
16. Cfr. risoluzione 13 dicembre 2006, n. 138/E. [↑](#footnote-ref-16)
17. Cfr. risoluzione 16 giugno 2006, n. 82/E. [↑](#footnote-ref-17)
18. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.5. [↑](#footnote-ref-18)
19. Vd. infra. [↑](#footnote-ref-19)
20. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, par. 2. [↑](#footnote-ref-20)
21. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.4. [↑](#footnote-ref-21)
22. Cfr. circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, paragrafo 1.5. [↑](#footnote-ref-22)
23. Cfr. circolare 12 luglio 2006, n. 61/E, par. 3.4 e 3.5. [↑](#footnote-ref-23)
24. Cfr. circolare 12 luglio 2006, n. 61/E, par. 3.7. [↑](#footnote-ref-24)
25. Cfr. circolare n. 61/E del 2007, par. 1.5. [↑](#footnote-ref-25)
26. Cfr. circolare 12 luglio 2006, n. 26/E, par. 1.3. [↑](#footnote-ref-26)
27. In sostanza, come precisato nella relazione tecnica della legge di stabilità per il 2015 (articolo 1, commi da 20 a 24, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un’ulteriore deduzione fino a concorrenza dell’intero importo dell’onere sostenuto. [↑](#footnote-ref-27)
28. Cfr. circolare 9 giugno 2015 n. 22/E, paragrafo 5. [↑](#footnote-ref-28)
29. Cfr. circolare 9 giugno 2015 n. 22/E, paragrafo 2. [↑](#footnote-ref-29)
30. Cfr. circolare 9 giugno 2015 n. 22/E, paragrafo 1. [↑](#footnote-ref-30)
31. In senso analogo anche la circolare 3 aprile 2013, n. 8/E, paragrafo 1.1, nonché le istruzioni al quadro IE del modello IRAP 2020, rigo IE57. [↑](#footnote-ref-31)