

Le retribuzioni del personale dipendente: guida contabile

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 24 Luglio 2015

Una guida pratica alla contabilizzazione dei costi del personale ed al loro effetto in bilancio (a cura di Salvatore Giordano).

Retribuzioni personale dipendente

Il costo del lavoro deve essere contabilizzato per competenza alla fine di ciascun mese, in modo da avere nei giorni successivi al termine dello stesso una visione precisa dei costi aziendali. Le scritture contabili che concernono il costo delle retribuzioni abbracciano oltre che le norme civilistiche quelle fiscali e previdenziali di cui si deve tenere conto in sede di registrazione in contabilità generale. In termini economico-aziendali si è soliti distinguere fra retribuzione diretta (salario, o stipendio, intesi in senso stretto) e retribuzione indiretta



(ferie, mensilità aggiuntive, permessi di lavoro, ecc.). Generalmente, sotto il profilo contabile si ha una medesima interpretazione di tali valori e si applicano identiche procedure di rilevazione; tuttavia, problematiche specifiche possono sorgere in sede di rettifica di fine periodo, in particolare per quanto riguarda la c.d. quattordicesima.

Norme civilistiche

Il **costo del personale dipendente** è costituito da tutti i corrispettivi erogati a favore dei lavoratori subordinati a fronte del lavoro da essi prestato sotto la direzione dell'imprenditore (art. 2094 c.c.), compresi quelli erogati a favore dei lavoratori a domicilio per i quali si configuri un rapporto di dipendenza ai sensi della legislazione sul lavoro. La determinazione della retribuzione, ai sensi dell'**art. 2099 c.c.**, può essere stabilita a tempo o a cottimo e deve essere corrisposta con le modalità e nei

termini in uso nel luogo in cui il lavoro viene prestato. È espressamente prevista infine la possibilità di determinare in tutto o in parte la retribuzione mediante partecipazione agli utili o in forma provvigionale, cioè proporzionale a determinati parametri. Nel concetto di “corrispettivi” rientrano anche quelli erogati sotto forma di beni o servizi in natura, se commisurati o comunque direttamente connessi al rapporto di lavoro ed alla prestazione lavorativa goduta. Tutte le forme reddituali compresi i compensi in natura, costituiranno per il percettore reddito di lavoro dipendente che come tale sarà integralmente tassabile con le modalità previste dagli artt. 49 e 51 del Tuir. Costituiscono infine costi di lavoro dipendente anche le pensioni ed i trattamenti integrativi eventualmente erogati dall'imprenditore, gli assegni ad esse equiparati, corrisposti in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro dipendente, le indennità di mancato preavviso e le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni, anche se dipendenti da contratti aziendali o particolari. Le rilevazioni di queste operazioni prevedono quindi una determinata sequenza, che si ripete poi con periodicità costante:

1. computo dei salari e stipendi al lordo di tutte le ritenute;
2. liquidazione degli assegni familiari, che gravano sull'INPS ma sono erogati dall'azienda;
3. storno, dalle spettanze dei lavoratori, di somme che l'azienda è autorizzata, o obbligata, a prelevare alla fonte a vario titolo;
4. pagamento delle retribuzioni al netto degli storni di cui al punto precedente e al netto delle ritenute fiscali che l'azienda deve effettuare in qualità di sostituto d'imposta;
5. [versamento agli enti competenti delle ritenute effettuate](#).

Il [documento OIC n. 12](#) per ciò che concerne la macroclasse del Conto Economico B - COSTI DELLA PRODUZIONE, voce B9) per il personale prevede che vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione vanno iscritti alla voce B7. Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle voci B6, B7 e B8, come si è sopra precisato. Più in particolare nella sottovoce B9a) Salari e stipendi vanno rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (es.: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).

Norme fiscali relative alle retribuzioni del personale dipendente

Ai sensi dell'art. 51, comma 1 del Tuir il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme ed i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono. Le retribuzioni in natura sono disciplinate dai commi 3 e 4 dell'art. 51. In particolare nel comma 3 del medesimo articolo, il legislatore, con riferimento ai compensi in natura, prevede l'applicazione del valore normale ai sensi dell'art. 9 del Tuir. Con riferimento alle cessioni di beni, la valorizzazione in esame subisce una deroga nell'ipotesi di cessione di beni prodotti dall'azienda medesima, in quanto vi è l'applicazione del prezzo mediamente praticato dall'azienda nelle cessioni al grossista. Una volta quantificati i valori, questi concorrono, interamente o meno, alla formazione del reddito di lavoro dipendente, a seconda che l'importo complessivo determinato con riferimento al periodo d'imposta ecceda, o meno, l'importo di euro 258,23. Per stabilire la rilevanza fiscale o meno del beneficio ai fini del reddito imponibile del lavoratore, si deve procedere ad una valutazione preliminare che abbia come termini di confronto, da un lato, l'interesse del dipendente ad acquisire il beneficio stesso, dall'altro, e parallelamente, l'interesse del datore di lavoro a concederlo. Ciò posto, occorre stabilire quale tra le due aspettative in gioco sia preminente, con conseguente esclusione da imponibilità della prestazione in natura, ogni qual volta sia possibile ravvisare un superiore interesse dell'azienda. Circa il diritto di ottenere i beni e i servizi da terzi, esso sussiste quando un terzo cede beni o presta servizi a dipendenti di un datore di lavoro per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo o con il sottostante rapporto di lavoro, indipendentemente da un accordo o da una convenzione che questi abbia con lui stipulato. La disposizione agevolativa non introduce una franchigia: infatti, una volta superato il limite indicato, il valore dei fringe benefits deve essere assoggettato a tassazione interamente. A tal proposito la verifica del limite, superato il quale il valore dei fringe benefits deve essere assoggettato a tassazione interamente, deve essere effettuata considerando gli importi eventualmente addebitati al dipendente (sottraendoli dal valore normale). Come già precisato con riferimento alle erogazioni liberali, il limite di euro 258,23 è stabilito con riferimento all'intero periodo d'imposta del singolo dipendente, non rendendosi necessario alcun ragguaglio temporale nell'ipotesi in cui tale periodo d'imposta sia inferiore all'anno solare. Nell'ipotesi in cui il rapporto di lavoro si interrompa prima della fine dell'anno solare e il dipendente inizi, nel corso del medesimo periodo d'imposta, un altro rapporto di lavoro, è necessario, ai fini del computo del suddetto limite, considerare anche i fringe benefits eventualmente concessi dal precedente datore di lavoro, dal momento che i lassi temporali associati ai due distinti rapporti di lavoro costituiscono un unico periodo d'imposta. I cosiddetti fringe benefit possono rientrare nella fattispecie in oggetto ed essere considerati assoggettabili a tassazione in

capo al percipiente, ferma restando la deducibilità del costo sostenuto dall'azienda nei modi e limiti previsti dall'art. 95 del Tuir. Occorre fare attenzione che per ciò che riguarda la tassazione in capo al dipendente è necessario che l'erogazione costituisca per lo stesso una specifica utilità: per esempio, nel caso di corsi di formazione a cui questo partecipi, l'utilità esiste soprattutto per l'azienda nel suo complesso. L'art. 51, comma 4 del Tuir dispone:

1. per le autovetture, gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso e utilizzati promiscuamente dal dipendente si assume il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle elaborate dall'Automobile Club d'Italia (1), al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente e suddivisibile per quote mensili;
2. in caso di prestiti concessi al dipendente direttamente, o per quelli che i dipendenti hanno diritto di ottenere da terzi, si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e l'importo calcolato al tasso applicato sui prestiti;
3. per i fabbricati concessi in locazione, in uso o comodato si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso;
1. **bis)** per i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente si assume l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro per una percorrenza media convenzionale di 2.600 chilometri (2).

Scritture contabili relative alle retribuzioni del personale dipendente

In sede di liquidazione, dei costi relativi ai lavoratori subordinati si devono valutare e rilevare contabilmente:

- gli importi lordi di tutte le retribuzioni spettanti, in denaro o in natura, ai lavoratori dipendenti per il periodo di riferimento:

	CE B 9.a)
Retribuzioni lorde	25.000,00 SP P D 14) Personale c/retribuzioni
	25.000,00 Liquidazioni retribuzioni

- gli importi lordi degli assegni familiari

	SP P D
13) INPS C/debito	1.000,00 SP P D 14) Personale
c/retribuzioni	1.000,00 Liquidazioni assegni familiari

Si tenga conto che può utilizzarsi anche il conto "Crediti v/INPS", ma in tal caso prima di versare le somme attraverso il modello F 24 andrà riepilogato il credito ed il debito Inps in modo che corrisponda al versamento. Invece utilizzando il conto "Debiti v/Inps" anche in dare – sicuramente in maniera meno corretta – si evita una scrittura contabile.

- gli importi lordi di tutte le trattenute di carattere previdenziale:

_____	_____	SP P D
14) Personale c/retribuzioni	3.000,00	SP P D 13) INPS C/debito
	3.000,00	Rilevate ritenute previdenziali a carico dei dipendenti

- gli importi lordi di tutte le trattenute di carattere previdenziale a carico del datore di lavoro:

_____	_____	CE B 9.b)
Oneri sociali	8.000,00	SP P D 13) INPS C/debito
	8.000,00	Rilevate ritenute previdenziali a carico del datore di lavoro

- gli importi lordi di tutte le ritenute fiscali:

_____	_____	SP P D
14) Personale c/retribuzioni	5.000,00	SP P D 12) Erario c/ritenute fiscali
	5.000,00	Rilevate ritenute fiscali

- gli importi degli addebiti nei confronti dei singoli dipendenti per eventuali acquisti di prodotti fabbricati o commercializzati dall'impresa, alle condizioni stabilite per tali particolari vendite e previa regolarizzazione dell'operazione ai fini IVA:

_____	_____	SP P A C
Il 5) Crediti v/ dipendenti	2440.00,00	CE A 1) Merci c/vendite
	2.000,00	SP P D 12) Erario c/IVA
	440,00	Emessa fattura nei confronti dei dipendenti

_____	_____	SP P D
14) Personale c/retribuzioni	2440.00,00	SP P A C Il 5) Crediti v/ dipendenti
	2440.00,00	Addebito dipendenti per le cessioni

- la liquidazione dei saldi netti dovuti:

_____	_____	SP P D
-------	-------	--------

14) Personale c/retribuzioni

15.600,00 SP A C IV 1) Banca c/c

15.600,00 Pagati dipendenti

- il versamento entro i prescritti termini, delle ritenute fiscali e delle quote contributive, sia trattenute al lavoratore che a carico del datore di lavoro:

SP P D 12) Erario c/ritenute fiscali

5000.00,00 SP A C IV 1) Banca c/c

5000.00,00 Versate ritenute fiscali

SP P D

13) INPS C/debito

10.0000,00 SP A C IV 1) Banca c/c

10.000,00 Pagato debito v/INPS

Al termine di ciascun esercizio, in sede di scritture di assestamento e rettifica si darà luogo alla rilevazione delle quote di accantonamento al "Fondo trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato" (come denominato dalla apposita classe "C" del passivo dello Stato Patrimoniale dall'art. 2424 codice civile) eseguendo la seguente scrittura: _____

_____ CE B 9.c) Trattamento di fine rapporto

1.0000,00 SP P C) Fondo trattamento di fine rapporto
c/ritenute fiscali

7.000,00 SP P D 12) Erario

1.5000,00 SP A C IV 1) Banca c/c

6.5000,00 Liquidato TFR

a cura di Salvatore Giordano Luglio 2015

Ti può interessare anche: [Contabilizzazione dei premi e del welfare aziendale secondo i principi OIC 12 e 29](#)

NOTE (1) Comunicato 28 dicembre 2011. (2) Cfr. d.m. 12 novembre 2009.