

MODELLO UNICO 2013: LA DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF RELATIVA ALL'IRAP PAGATA SUL COSTO DEL PERSONALE

Premessa Normativa

Il Decreto Monti noto come il “**Salva Italia**” ha disposto dal periodo **d'imposta 2012** la deducibilità dal **reddito d'impresa o di lavoro autonomo** della quota **IRAP** pagata sul costo del personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni previste dal Cuneo fiscale (**art.11 D.Lgs. n.441-97**). In seguito il **Decreto Legge n.16-2012** ha introdotto la possibilità di deducibilità retroattiva nel limite massimo previsto dei 48 mesi e in data **17 dicembre 2012** l'Agenzia delle Entrate ha approvato con il Provvedimento **n.140973/2012** il modello e le istruzioni per il rimborso della quota **IRPEF/ ADDIZIONALI IRPEF / IRES** indebitamente pagata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato (**PERIODO 2007-2011**).

LE ISTRUZIONI AL MODELLO UNICO 2013

Si ricorda che dal periodo d'imposta 2012 la deduzione in oggetto è usufruita direttamente nel modello **UNICO 2013** e la modulistica ha previsto sia il rigo relativo alla **deduzione IRAP del 10%** (detrazione forfettaria per interessi passivi) ove occorre indicare appunto la deduzione del 10% dell'Irap versata nel periodo d'imposta (saldo e acconti) e sia il rigo relativo **alla casella dell'Irap personale dipendente** (Irap versata nel periodo d'imposta e relativa alla quota imponibile delle spese per lavoro dipendente al netto delle deduzioni specifiche). Tenendo in considerazione anche quanto detto con la circolare n.8e dell'Agenzia delle Entrate la nuova deduzione analitica sul costo del lavoro non fa pertanto venir meno la deduzione forfettaria del **10%** riferibile a interessi passivi e oneri assimilati e, ai fini del calcolo della deduzione analitica, si può tener conto dell'IRAP versata nell'anno interessato a seguito di **ravvedimento operoso, iscrizione a ruolo di imposte dovute** per effetto della **riliquidazione della dichiarazione** o di **attività di accertamento**, sempre che riguardino le spese per il personale. Inoltre le aziende o i contribuenti che hanno anche **attività all'estero**, devono considerare il costo del lavoro e il valore della produzione al netto della quota estero e l'**IRAP complessiva** (forfettaria e analitica) ammessa **in deduzione** non può in alcun modo eccedere l'imposta complessivamente versata/dovuta.

Esempio:

- **IRAP totale versata nell'anno:** **euro 2.000**
 - IRAP analitica da lavoro dipendente : euro 1.900
 - IRAP forfettaria da interessi Passivi : 10 % di euro 2.000 = euro 200
- anche se la somma degli importi (1.900 + 200) è di euro 2.100 la deduzione non può superare euro 2.000.

A CHI SPETTA LA DEDUZIONE E CHE COSA SI INTENDE PER COSTO DEL PERSONALE

La deduzione spetta a tutti i seguenti soggetti:

- **società di capitali ed enti commerciali**
- **società di persone ed imprese individuali**
- **professionisti, società semplici e studi associati**
- **banche, società finanziarie ed imprese di assicurazione**
- **imprenditori agricoli e P.A. per l'attività commerciale**
- **enti non commerciali per la sola attività commerciale.**

Come noto l'art. 2 comma 1 del **Decreto Legge 201/2011** convertito nella **L. 214/2011** ha modificato le modalità applicative della deduzione dell'IRAP dalle imposte sui redditi con l'effetto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, sono deducibili dall'IRPEF/IRES:

- 1) **la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge (deduzione analitica);**
- 2) **un'ulteriore quota pari al 10% dell'IRAP corrisposta nel periodo d'imposta, forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (deduzione forfettaria).**

Risulta importante ribadire che oltre alle retribuzioni dei lavoratori subordinati, **rilevano anche i compensi e i contributi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi**, (tra cui gli **amministratori di società**), in quanto costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR (rilevano ai fini della deduzione anche le indennità di **trasferta**, le somme corrisposte a titolo di **incentivo all'esodo**, gli accantonamenti per il **TFR**

o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente e assimilato). **Non rilevano** invece i compensi corrisposti a titolo di:

- lavoro autonomo occasionale
- attività commerciale occasionale
- associazione in partecipazione con apporto d'opera.

Le spese per il personale dipendente e assimilato vanno inoltre decurtate delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 446/1997 ovvero:

- **dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;**
- delle deduzioni forfettarie pari ad **euro 4.600** su base annua, per ogni dipendente, a tempo indeterminato, impiegato nel corso del periodo d'imposta elevata ad euro **10.600,00** nel caso di lavoratori di sesso femminile oppure aventi età inferiore ai 35 anni;
- delle deduzioni forfettarie pari ad euro **9.200** su base annua, qualora il contribuente si sia avvalso, nel corso dell'anno fiscale di riferimento, delle prestazioni di dipendenti a tempo indeterminato, nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia incrementate ad euro **15.200** per ogni dipendente **di sesso femminile, oppure di età inferiore ai 35 anni;**
- **dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;**
- **delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.**

È bene precisare che il valore della produzione imponibile deve essere assunto **al netto delle** seguenti **deduzioni di legge:**

- **deduzione forfettaria**, in capo alle imprese di autotrasporto, delle indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre alla formazione del reddito del dipendente;
- **della deduzione forfettaria a scaglioni per i soggetti la cui base imponibile non eccede 180.999,91 euro (all'art. 11 co. 4-bis del d.lgs 446/97);**

- **della deduzione forfetaria per lavoratori dipendenti a beneficio dei soggetti i cui componenti positivi concorrenti alla formazione della base imponibile non superano, nel periodo d'imposta, 400.000,00 euro.**

LA PROBLEMATICHE DEL PERSONALE DISTACCATO : un nodo ancora da risolvere

Le modalità applicative della nuova deduzione **analitica dell'IRAP** relativa alle spese per il personale dipendente hanno formato oggetto di approfondimento della recente **circolare n. 8/E del 03 Aprile 2013** dell'Agenzia delle Entrate che, pur con molto ritardo, si è occupata delle modalità di fruizione della deduzione e della presentazione delle istanze di rimborso per le annualità pregresse. Un nodo importante, **non trattato dalla circolare in oggetto**, è quello della casistica del costo del personale distaccato in quanto, nel calcolo dell'importo deducibile in capo al soggetto distaccatario, dovrebbero certamente rilevare anche i costi rimborsati al soggetto distaccante (**come noto *Il distacco è un istituto che consente al datore di lavoro, in virtù del proprio potere direttivo, di variare le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa inviando temporaneamente un proprio lavoratore dipendente presso un soggetto terzo, al fine di soddisfare una propria esigenza, purché questa non sia di carattere meramente economico***). A questo punto appare senza dubbio auspicabile un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate volto a certificare la piena deducibilità del costo del personale distaccato al fine di chiarire in maniera definitiva la problematica in oggetto in vista dell'imminente scadenza della presentazione **del modello Unico 2013** e, in seconda battuta, per meglio definire gli aspetti legati alle istanze di rimborso appena presentate.

IL CALCOLO IN PRATICA

Al fine di determinare in maniera corretta la deduzione a cui si ha diritto occorre procedere nel seguente modo:

- 1) identificare i versamenti IRAP** effettuati (a titolo di saldo 2011, per acconti 2012, ma anche per cartelle esattoriali ed accertamenti riferiti ad anni precedenti);
- 2) confrontare gli acconti 2012 con l'imposta dovuta per il 2012 ed, eventualmente, rettificare gli acconti per la parte eccedente** (ovvero: se sono stati versati acconti 2012 per euro 15 mila e l'IRAP 2012 è pari ad euro 12 mila, i versamenti eccedenti per euro 3 mila non vanno considerati in quanto costituiscono un credito da utilizzare anche in compensazione con altre imposte

nell'esercizio successivo. L'importo deducibile è quindi pari ad euro 12 mila). I versamenti a saldo e per cartelle esattoriali/accertamenti di esercizi precedenti vanno invece considerati per l'intero importo;

3) identificare la base imponibile totale IRAP sia per l'anno 2011 che per l'anno 2012 (per le società di capitali: rigo IC72 dei modelli IRAP) e, in caso di presenza di versamenti per cartelle/accertamenti riferiti ad esercizi precedenti, per ciascun anno interessato;

4) determinare, sia per il 2011 che per il 2012, ma anche per eventuali altri esercizi accertati, la cifra relativa alle spese per i dipendenti e assimilati, come indicato nei paragrafi precedenti, **ricordando che tra gli assimilati vanno compresi anche i compensi Amministratori** non titolari di partita IVA;

5) determinare, separatamente per ciascun esercizio (2011, 2012 ed eventuali altri esercizi) la percentuale di incidenza del costo del lavoro rispetto alla base imponibile IRAP di cui al punto 3;

6) applicare le relative percentuali ai versamenti a titolo di acconto (nei limiti dell'imposta dovuta), **saldo e per cartelle/accertamenti.**

ESEMPIO PRATICO

Occorre considerare il saldo versato e gli acconti effettivamente versati (anche attraverso il meccanismo del ravvedimento operoso). Il saldo dell'anno precedente rileva quindi solo se a debito, mentre gli acconti versati rilevano nel limite di quanto dovuto a titolo di Irap nel periodo d'imposta.

	Saldo 2001	Acconti versati nel 2012	IRAP dovuta per il 2012	Versamenti IRAP rilevanti
Esempio 1	1.000	4.000	5.000	5.000
	il saldo a debito rileva per l'intero importo	gli acconti rilevano per intero in quanto inferiori all'IRAP dovuta per il periodo		
Esempio 2	- 1.000	4.000	3.000	3.000
	il credito non rileva	gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta dovuta, pari a euro 3.000		

N.B. gli importi pagati PER ACCONTI sono da considerare nel limite dell'IRAP dovuta in ciascun periodo d'imposta.

ESEMPI PRATICI DI CALCOLO - SOGGETTO IRES

ANNO IMPOSTA 2012 DATI PER IL CALCOLO

SALDO IRAP 2011	VERSATO	Zero
1 ACC. 2012	VERSATO	2.500
2 ACC. 2012	VERSATO	3.500

VERIFICA IRAP DOVUTA PER IL 2012: 7.000

BASE IMPONIBILE IRAP ANNO 2012 EURO 325.000 DI CUI 250.000 PER PERSONALE AL NETTO DELLE DEDUZIONI SPETTANTI

CALCOLO RAPPORTO DEL PESO DEL COSTO DEL PERSONALE :
 $250.000/325.000 \times 100 = 76,92\%$

CALCOLO IMPORTO DEDUZIONE IRES: IRAP VERSATA 2012 6.000 X 76,92%
 = EURO 4.615 (da riportare al rigo RF54 – cod. 33)

ANNO 2012 DATI PER IL CALCOLO

SALDO IRAP 2011: 5.000

ACCONTI IRAP 2012: 22.000

VERIFICA IRAP DOVUTA PER IL 2012: 20.000 (gli acconti vanno pertanto ridotti)

BASE IMPONIBILE IRAP 2012: 650.000 DI CUI 500.000 PERSONALE

BASE IMPONIBILE IRAP 2011: 600.000 DI CUI 450.000 PERSONALE

CALCOLO DEL RAPPORTO DEL PESO DEL PERSONALE - ANNO 2012 -
 $500.000/650.000 \times 100 = 76,92\%$ CALCOLO DEL RAPPORTO DEL PESO DEL PERSONALE - ANNO 2011 -
 $450.000/600.000 \times 100 = 75,00$

APPLICARE LE PERCENTUALI AI VERSAMENTI IRAP:

SALDO 2011 EURO 5.000 X 75,00% = EURO 3.750

ACCONTI 2012 EURO 20.000 X 76,92% = EURO 15.384

TOTALE DEDUZIONE IRES SPETTANTE (3.750 + 15.384) = EURO 19.134 (da riportare al rigo RF54 – cod. 33)

ESEMPIO PRATICO DITTA INDIVIDUALE

DATI PER IL CALCOLO ANNO 2012

IRAP A SALDO 2011 = ZERO

ACCONTI IRAP 2012 VERSATI 10.000 (IRAP DOVUTA EFFETTIVAMENTE PER L'ANNO EURO 12.000)

COSTO PERSONALE AL NETTO DELLE DEDUZIONI EURO 160.000

VALORE NETTO PRODUZIONE IRAP EURO 800.000

RAPPORTO COSTO PERSONALE SUL VALORE DELLA PRODUZIONE = 20%

CALCOLO DEDUZIONE: EURO 10.000 X 20 % = EURO 2.000 (da riportare al rigo RF39 – cod. 33)

27 maggio 2013

Celeste Vivenzi