

UNICO 2013

Cooperative di produzione e lavoro

Come si applicano l'esenzione e le deduzioni IRAP

di Vito Dulcamare

Nel modello Unico SC 2013 trovano posto per la prima volta ben tre diverse variazioni in diminuzione dal reddito che sono direttamente collegate all'applicazione dell'IRAP; in particolare, si tratta:

- della deduzione dal reddito dell'IRAP pagata e relativa alla quota imponibile del costo del lavoro e assimilato, di cui all'art.2, c. 1, DL n. 201/2011,
- della deduzione del 10% dell'IRAP pagata, di cui all'art. 6, c. 1, del DL n. 185/2008,
- dell'esenzione dal reddito dell'IRAP indeducibile o del 50% di tale IRAP, di cui all'art. 11 del DPR n. 601/1973 e all'art. 1, c. 462, della L. n. 311/2004.

Le prime due sono relative a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, mentre la terza riguarda specificatamente solo le cooperative di produzione e lavoro (a mutualità prevalente) e loro consorzi.

Ed è proprio per simili soggetti che si pone la questione delle modalità di applicazione delle predette deduzioni, tenuto conto che le prime due sono effettuate sulla base del principio di cassa (e, comunque, nei limiti dell'IRAP di competenza) mentre la terza deduzione è operata sulla base dell'IRAP indeducibile.

L'esenzione per le cooperative

L'art. 1, c. 462, della legge n. 311/2004 stabilisce che l'esenzione da IRES prevista dall'art. 11 del DPR n. 601/1973 spetta alle cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi che rispettano i requisiti indicati nel medesimo articolo 11 e si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'IRAP; in pratica, l'IRAP indeducibile costituisce reddito esente dall'IRES e, come tale, va indicato in dichiarazione come variazione in diminuzione.

Secondo quanto previsto, poi, dal citato art. 11, l'esenzione è pari al 100% o al 50% dell'IRAP indeducibile a seconda che le retribuzioni corrisposte ai soci siano superiore al 50% o al 25% di tutti gli altri costi (con esclusione dei costi relativi alle materie prime e sussidiarie).

Pertanto, come indicato anche nel prospetto contenuto nella circolare 15 luglio 2005, n. 34/E, par. 3, la situazione è la seguente:

Condizioni per l'esenzione	Esenzione dal reddito
Retribuzioni corrisposte ai soci superiori al 50% del totale degli altri costi escluse materie prime e sussidiarie	Variazione in diminuzione pari all'IRAP computata tra le variazioni in aumento
Retribuzioni corrisposte ai soci comprese tra il 25% e il 50% del totale degli altri costi escluse materie prime e sussidiarie	Variazione in diminuzione pari alla metà dell'IRAP computata tra le variazioni in aumento

Per quanto riguarda l'individuazione della base di riferimento per l'agevolazione, il citato comma 462 fa riferimento alla "*indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive*", mentre la citata circolare n. 34/E/2005 fa riferimento "*all'IRAP iscritta a conto economico*".

In mancanza di altre deduzioni dal reddito, l'IRAP indeducibile normalmente coincide con l'IRAP iscritta a conto economico, il che, in passato, rendeva estremamente agevole fruire dell'agevolazione, nel senso che era sufficiente individuare la variazione in aumento, corrispondente all'IRAP risultante a conto economico, e considerare una analoga variazione in diminuzione di pari importo o pari al 50%.

La questione

Con l'introduzione delle due predette deduzioni, però, l'IRAP indeducibile non corrisponde più all'IRAP iscritta a conto economico; infatti, l'IRAP indeducibile non è più quella indicata come variazione in aumento ma è al netto delle due nuove deduzioni (IRAP 10% e IRAP sul costo imponibile del lavoro).

A questo punto, ci si pone la domanda se sia ancora possibile continuare a usare il vecchio sistema, secondo cui tutta l'IRAP (o la metà) imputata a conto economico costituiva variazione in diminuzione, oppure se occorre determinare esattamente l'ammontare dell'IRAP indeducibile, così come prevede la norma.

Se le due deduzioni non esistessero, infatti, sarebbe estremamente agevole operare la sola variazione in diminuzione di tutta l'IRAP indeducibile (o del 50%), in quanto tutta l'IRAP imputata a bilancio sarebbe appunto indeducibile, come del resto si è fatto fino al 2008, quando esisteva solo l'esenzione dal reddito.

Ma la questione non può essere semplificata a tal punto in quanto, con le deduzioni previste per legge, l'IRAP indeducibile non è più quella imputata a conto economico ma è quella al netto delle deduzioni e il rinunciare volontariamente alle deduzioni

potrebbe in futuro, in caso di controllo, consentire all'ufficio di rideterminare la misura corretta dell'esenzione, di fatto riducendola delle deduzioni volontariamente non operate, il che rende necessaria una determinazione da quella seguita in passato.

Pare evidente, dunque, che la presenza contemporanea, in capo alle cooperative di produzione e lavoro, di variazioni in diminuzione determinate sulla base di principi differenti deve comportare un attento esame delle modalità di deduzioni al fine di evitare un doppio rischio e, precisamente, sia il rischio di limitare la deduzione effettivamente spettante, sia il rischio di dedurre più di quanto possa spettare.

In definitiva, la domanda che si deve porre è la seguente: come determina la cooperativa di produzione e lavoro l'IRAP da indicare come variazione diminutiva nella dichiarazione dei redditi?

Nel dubbio e nell'assenza di chiarimenti al riguardo, si ritiene che si debbano applicare le regole generali applicabili a ciascuna deduzione e, determinare per differenza l'IRAP indeducibile alla quale parametrare l'esenzione dal reddito.

D'altro canto, ove si volesse, invece, continuare ad applicare esclusivamente la disciplina dell'esenzione dal reddito, è vero che in tal modo risulterebbe del tutto facilitata la compilazione del quadro RF della dichiarazione dei redditi, ma è altrettanto vero che, a seguito di controllo, in futuro la società potrebbe alternativamente:

- a) vedersi contestati i presupposti per fruire delle agevolazioni previste per le cooperative, venendosi a trovare, quindi, nella situazione di non poter fruire dell'esenzione e di non aver fruito delle due deduzioni per non averle specificatamente indicate nel quadro RF, considerato che tali deduzioni spettano comunque al titolare di reddito d'impresa, indipendentemente dalla eventuale perdita delle agevolazioni per cooperative;
- b) vedersi ridotta l'esenzione all'ammontare ritenuto "non deducibile" dall'ufficio, previa riduzione delle quote deducibili (10% IRAP e IRAP relativa al costo imponibile del personale) e volontariamente non dedotte.

Dati di riferimento

Al fine di esaminare l'applicazione congiunta dell'esenzione e delle deduzioni, è forse opportuno ipotizzare alcuni dati numerici che possono essere di ausilio nelle successive osservazioni, con l'avvertenza che, poiché sussistono due deduzioni che possono essere scomutate in base al principio di cassa, devono essere esaminati necessariamente anche i dati dell'anno precedente,

In ogni caso, per meglio comprendere il funzionamento del sistema che si è venuto a creare, si dovrebbe partire da un primo anno di applicazione del sistema e ipotizzare, per semplicità, un'aliquota IRAP del 4% e il diritto all'esenzione del 100%.

Ipotizzando, quindi, i seguenti dati rilevanti:

Riepilogo determinazione IRAP			
Descrizione		anno 1	anno 2
³⁵ / ₁₇	Componenti positivi IRAP	1.600.000	2.000.000
³⁵ / ₁₇	Componenti negativi deducibili	200.000	200.000
³⁵ / ₁₇	Deduzioni sul costo del personale	700.000	1.000.000
³⁵ / ₁₇	Imponibile IRAP (aliquota 4%)	700.000	800.000
³⁵ / ₁₇	IRAP dovuta (imputata a conto economico)	28.000	32.000
³⁵ / ₁₇	Acconti versati	0	24.000
³⁵ / ₁₇	Saldo versato	28.000	8.000
³⁵ / ₁₇	Costi del personale	1.000.000	1.200.000
³⁵ / ₁₇	Deduzioni sul costo del personale	700.000	1.000.000
³⁵ / ₁₇	Oneri finanziari netti indeducibili	SI	SI
³⁵ / ₁₇	Retribuzioni superiori al	50%	50%

Per determinare la deduzione IRAP relativa alla quota imponibile del costo del lavoro dipendente e assimilato occorre anche determinare l'incidenza di tale quota imponibile rispetto all'imponibile IRAP; tale determinazione va fatta distintamente per il versamento a saldo e per i versamenti in acconto.

Sulla base dei predetti dati, è possibile già determinare l'incidenza della quota imponibile del costo del lavoro rispetto all'imponibile IRAP, in modo da individuare con immediatezza la quota di IRAP pagata a tale titolo:

Determinazione deduzione IRAP sulla quota imponibile del costo del lavoro		
Descrizione	anno 1	anno 2
Costi del personale	1.000.000	1.200.000
meno Deduzioni sul costo del personale	700.000	1.000.000
= Quota imponibile costo lavoro	300.000	200.000
Imponibile IRAP	700.000	800.000
Incidenza del costo del lavoro sull'imponibile	42,85%	25%

Anno 1

Nel primo anno di applicazione dell'esenzione e delle deduzioni, la cooperativa ha diritto solo all'esenzione in quanto non risulta pagata alcuna IRAP che darebbe diritto alle deduzioni.

Pertanto, nel modello RF risulteranno:

- una variazione in aumento pari a 28.000, corrispondente all'IRAP iscritta a conto economico,
- una variazione in diminuzione pari a 28.000, corrispondente all'esenzione del 100% dell'IRAP indeducibile, non avendo diritto la cooperativa ad alcuna deduzione.

Anno 2

Nel secondo anno di applicazione dell'esenzione e delle deduzioni, la cooperativa ha diritto sia alle deduzioni che all'esenzione.

Poiché l'esenzione si calcola sulla base dell'IRAP indeducibile, pare evidente che si debba prima determinare l'IRAP deducibile per effetto delle deduzioni, tenendo conto che nell'anno 2 risulta pagata un'IRAP complessiva di 52.000 di cui 28.000 rappresentano il saldo dell'anno 1 e 24.000 rappresentano gli acconti dell'anno 2.

- 10% IRAP

La quota IRAP deducibile è pari a 5.200, pari al 10% di quella pagata nell'anno (28.000 per saldo anno 1 e 24.000 per acconti anno 2).

- IRAP su quota imponibile costo lavoro

Ai fini della quota deducibile, occorre moltiplicare ogni tipologia di versamento (saldo e acconti) per la percentuale di incidenza del costo del lavoro sull'imponibile dell'anno 1 (per il saldo) e dell'anno 2 (per gli acconti).

La quota deducibile è dunque complessivamente pari a 18.000 così costituita:

³⁵/₁₇ 42,85% di 28.000 = 12.000 (quota deducibile sul saldo)

³⁵/₁₇ 25% di 24.000 = 6.000 (quota deducibile sugli acconti).

- Esenzione IRAP 100%

A questo punto, una volta determinata l'IRAP deducibile in 23.200 (5.200 e 18.000), è possibile individuare l'ammontare dell'esenzione IRAP dal reddito d'impresa, corrispondente all'IRAP non deducibile.

L'IRAP non deducibile risulta quindi essere di 8.800, pari alla differenza fra l'IRAP imputata a conto economico (32.000) e quella deducibile (23.200).

Considerazioni

In realtà, l'importo determinato dell'IRAP indeducibile, pari a 8.800, non è, sotto il profilo teorico, del tutto corretto in quanto lo stesso risulta ridotto dell'ammontare delle deduzioni relative all'IRAP pagata nell'anno 2 ma di competenza dell'anno 1.

In altri termini:

³⁵/₁₇ nell'anno 1 la cooperativa ha operato una variazione in diminuzione di 28.000, pari esattamente all'IRAP imputata a conto economico,

³⁵/₁₇ l'importo di 28.000, relativo all'anno 1 ma pagato nell'anno 2, è stato utilizzato anche per la determinazione delle due deduzioni operate nell'anno 2, come si vede meglio del prospetto che segue:

Ripartizione delle deduzioni determinate nell'anno 2 per anno di competenza			
descrizione	totale	anno 1	anno 2
Deduzione IRAP 10%	5.200	2.800	2.400
Deduzione IRAP relativo al costo del lavoro	18.000	12.000	6.000
	23.200	14.800	8.400

In pratica, l'IRAP dell'anno 1 ha comportato una duplicazione di benefici (una volta come esenzione per 28.000 e una volta come deduzioni per 14.800), il che, quindi, ci induce a ritenere che tale determinazione non sia del tutto corretta.

Però, sotto il profilo operativo, una simile determinazione è l'unica possibile, se non si intende complicare notevolmente i calcoli, anche in considerazione del fatto che la "duplicazione" di benefici in realtà viene di fatto compensata quando si procede alla determinazione dell'IRAP indeducibile dell'anno 2 la quale si è ridotta di fatto di 14.800, compensando, in tal modo, il maggior utilizzo dell'IRAP dell'anno 1.

Nell'anno 2, infatti, la determinazione dell'IRAP indeducibile viene fatta per differenza tra quella imputata a conto economico (32.000) e le deduzioni calcolate anche per l'anno 1 (23.200), nel senso che l'IRAP indeducibile dell'anno 2 è di fatto inferiore a quella che sarebbe se non ci fosse la commistione fra criterio di competenza (per la determinazione dell'esenzione) e criterio di cassa (per la determinazione delle deduzioni); in tal caso, l'esenzione sarebbe stata di 23.600, cioè 32.000 meno 8.400, mentre risulta effettivamente determinata in 8.800, con una differenza di 14.800 che è proprio l'IRAP di competenza dell'anno 1 pagata nell'anno 2.

Né è possibile considerare l'esenzione pari all'importo di competenza di 23.600 in quanto, in tale eventualità, le variazioni in diminuzione (5.200 + 18.000 + 23.600) sarebbero complessivamente superiori all'IRAP imputata a conto economico (32.000).

In ogni caso, se le aliquote IRAP non variano da un anno all'altro, la corretta tassazione pare comunque assicurata con lo spostamento, da un anno all'altro, di una quota delle deduzioni spettanti.

I conteggi sarebbero, invece, un po' più complicati se anziché l'esenzione al 100%, la cooperativa avesse diritto all'esenzione al 50%.

Compilazione quadro RF

Nell'ipotesi di cui sopra, ritenendo corrette le conclusioni cui, sulla base delle norme, si è pervenuti e in mancanza di diversa interpretazione ufficiale, nella compilazione del quadro RF dell'anno 2 si dovranno quindi indicare i seguenti importi:

riga	codice	Quadro RF anno 2 oggetto	importo
Variazione in aumento			
RF 17		IRAP imputata a conto economico	32.000
Variazioni in diminuzione			
RF 50		Esenzione dall'IRES dell'IRAP indeducibile	8.800
RF 54	12	10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta	5.200
RF 54	33	IRAP su quota imponibile costo del lavoro versata nel periodo d'imposta	18.000

11 giugno 2013
Vito Dulcamare