



## INDICE

<b>Prospetto per la deduzione degli interessi passivi in UNICO 2010</b>	<b>1</b>	Le modifiche proposte	14
Confronto con la soglia ROL e maggiorazione pari a 5.000 euro	1	Considerazioni conclusive	15
Utilizzo degli interessi maturati nel 2008	2		
Origine degli interessi residui	4	<b>Premio di risultato: sconto ridotto per il 2009</b>	<b>16</b>
<b>Dichiarazioni Irap: le deduzioni</b>	<b>6</b>	Soggetti interessati	16
I soggetti passivi IRAP	6	Requisiti di accesso allo sgravio	16
Le deduzioni per lavoro dipendente	7	Calcolo del beneficio	17
La composizione del modello	8	Istanze	17
Le sezioni del quadro IS	8	Ammissione allo sgravio	18
Compilazione sezione I - quadro IS	8	Casi particolari	18
La deducibilità dell'IRAP da IRES e IRPEF	11	Compilazione del flusso UniEMens	19
<b>Compensazione orizzontale per gli studi associati: serve una modifica normativa</b>	<b>13</b>		
Il funzionamento	13		
La soluzione adottata dall'Agenzia	14		

# PROSPETTO PER LA DEDUZIONE DEGLI INTERESSI PASSIVI IN UNICO 2010

Tratto da "Pratica Fiscale n. 17 del 26 Aprile 2010  
A cura di Antonio Mastroberti - Gruppo di Studio Eutekne

## L'ADEMPIMENTO

### UNICO 2010 SC – quadro RF

Nel quadro RF del Mod. UNICO 2010-SC è prevista la possibilità di sfruttare le eccedenze di interessi passivi rese indeducibili per il contribuente in relazione all'anno 2008. Se il soggetto dichiarante presenta una eccedenza della soglia ROL rispetto agli interessi passivi netti correnti è possibile dedurre anche gli interessi oggetto di riporto in avanti, ed a questo riguardo è stata prevista una nuova variazione in diminuzione nel quadro RF. Per il 2009, la soglia ROL di riferimento può essere incrementata per un importo pari a 5.000 euro (e non più 10.000 euro).

### Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Provvedimento 1° febbraio 2010
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 96

Al suo secondo anno di applicazione, il **prospetto** per la determinazione degli interessi passivi non deducibili ai sensi dell'art. 96 del T.U.I.R. risente già di sensibili modifiche, essenzialmente da ricondurre alla concreta **attivazione del meccanismo di riporto ed utilizzo** degli interessi passivi eccedenti, che nella specie il contribuente non ha potuto dedurre nel corso dell'esercizio 2008.

Il periodo d'imposta 2009 rappresenta, infatti, potenzialmente, il secondo anno in cui trova applicazione la nuova disciplina degli interessi passivi, introdotta con l'art. 1, comma 33, lett. i), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008), e questo aspetto determina importanti riflessi fiscali nel **quadro RF** del Mod. UNICO SC-2010:

- il contribuente potrebbe applicare una vera e propria **variazione in diminuzione** nel quadro RF (rigo RF54, codice 13);
- per dare la possibilità di utilizzare, concretamente, gli interessi passivi oggetto di riporto, nel prospetto è stato inserita una **nuova colonna nel rigo RF118** (interessi passivi deducibili).

All'atto di calcolare la soglia di deducibilità pari al **30% del ROL** va poi tenuto conto che quest'anno la franchigia va innalzata per un importo pari a **5.000 euro** (per il 2008,

l'incremento era pari a 10.000 euro); ulteriori elementi di rilievo sono infine da ricondurre alle precisazioni fornite nel corso dello scorso anno da parte dell'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate, circolare n. 19/E del 21 aprile 2009), con particolare riferimento al caso di **mancato utilizzo dell'eccedenza ROL** nelle ipotesi in cui siano presenti interessi passivi.

Con il presente contributo si prenderà in considerazione la posizione di una società che non ha aderito alla tassazione di gruppo, trascurando, pertanto, l'eventuale utilizzo che può essere fatto nel quadro NF (Mod. **CNM 2009**) delle eccedenze di segno opposto trasferite alla *fiscal unit*.

Il prospetto in esame **non** va adoperato dalle **banche** e dagli altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992 (con l'eccezione delle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quelle creditizia o finanziaria), dalle **imprese di assicurazione**, e dalle società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi. Inoltre, sono **escluse** le **società consortili** costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, le società di progetto costituite ai sensi dell'art. 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n. 163/2006 (società di **project financing**), le società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge n. 240/1990, le società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

## Confronto con la soglia ROL e maggiorazione pari a 5.000 euro

La struttura del prospetto per gli interessi passivi non deducibili, di cui al quadro RF del Mod. UNICO 2010-SC, è rimasta sostanzialmente immutata, anche nel numero dei rigi (quattro), rimanendo ferme le consuete funzionalità, che consentono alla società dichiarante:

- di evidenziare partitamente gli interessi passivi ed attivi di riferimento (rispettivamente, colonna 1 e 2 del rigo

RF118), e la quota di interessi deducibile in prima battuta (colonna 3 del rigo RF118); è previsto che gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lett. b), art. 110 del T.U.I.R. sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli **interessi attivi** e proventi assimilati;

- viene dunque innanzitutto evidenziata la quota degli interessi passivi che non risulta direttamente deducibile in base al raffronto con gli interessi attivi (colonna 5 del rigo RF118);
- va poi calcolata la **soglia ROL di riferimento** (colonna 1 del rigo RF119), quale dato da utilizzare per il calcolo dell'ulteriore importo deducibile in corso d'anno (colonna 2 del rigo RF119); l'eccedenza degli interessi passivi sopra determinata è infatti deducibile nel limite del **30% del ROL** della gestione caratteristica;
- in questo modo, tenendo conto anche dell'incremento della soglia di deducibilità previsto ex legge, che quest'anno è stato abbassato a **5.000 euro**, si perviene, per differenza, alla determinazione degli **interessi passivi indeducibili**, operazione che trova riscontro in una **variazione in aumento** nel quadro RF (rigo RF16).

Quanto al calcolo del ROL, va osservato, in particolare, che rileva la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui al num. 10, lett. a) e b) (ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali) e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**, si assumono a tali fini le voci di conto economico corrispondenti.

Va ricordato, peraltro, che la maggiorazione della soglia di deducibilità esplica effetti ai soli fini della determinazione dell'importo degli interessi deducibili in corso d'anno, senza cioè che emerga alcuna possibilità di incrementare, attraverso la franchigia pari a 5.000 euro, l'importo riportabile in avanti (cfr. citata circolare n. 19/E del 21 aprile 2009, Agenzia delle Entrate).

Va sottolineato che, ai fini della compilazione del prospetto in esame, il soggetto dichiarante deve prendere in considerazione gli **interessi passivi ed attivi**, nonché di **oneri e proventi assimilati**, corrisposti su mutui, contratti di locazione finanziaria, obbligazioni, titoli similari ed ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da operazioni di natura commerciale e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Vanno pertanto **esclusi** gli interessi passivi imputati, secondo corretti principi contabili, ad **incremento del**

**costo** di acquisizione dei **beni** materiali e immateriali **strumentali** per l'esercizio dell'impresa e del costo di costruzione o ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa (cd. immobili-merce); al riguardo il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha avuto modo di segnalare che la ragione di tale esclusione risiede nel fatto che detti interessi passivi, così come gli altri elementi oggetto di patrimonializzazione (mano d'opera, materie prime, altri oneri accessori di diretta imputazione etc...), concorrono indistintamente alla determinazione del costo contabile e fiscale. Resta poi ferma l'applicazione prioritaria delle regole di **indeducibilità assoluta** previste da specifiche disposizioni (cfr., ad esempio, l'art 90, comma 2, in materia di indeducibilità dei componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma primo, oppure l'art. 3, comma 115, della legge n. 549/1995, in materia di interessi su titoli obbligazionari, od ancora l'art. 1, comma 465, della legge n. 311/2004, in materia di interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative).

### Utilizzo degli interessi maturati nel 2008

In tale quadro operativo, la novità dichiarativa di maggiore spessore del Mod. UNICO 2010-SC risponde all'esigenza di fornire una concreta traduzione pratica alla disposizione di favore recata dal comma 4 dell'art. 96 del T.U.I.R.

E' previsto, in particolare, che gli interessi e gli oneri indeducibili in un determinato periodo d'imposta possono essere dedotti nei **periodi d'imposta successivi**, senza particolari limiti di tempo, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza, eccedenti gli interessi attivi ed i proventi assimilati, risulti **inferiore** al 30% del ROL di competenza.

Questa disposizione risultava applicabile già a partire dall'anno scorso, sebbene solo limitatamente alla fase della memorizzazione e del **riporto in avanti** degli interessi passivi indeducibili (rigo RF121, colonna 2, del Mod. UNICO 2009-SC), ma la prima "monetizzazione", in termini di incremento dell'importo deducibile (= contrazione della base imponibile) e di concreto **risparmio** delle imposte dovute, trova spazio nel Mod. UNICO 2010-SC.

Va ricordato, ad ogni buon conto, che a decorrere dal **2010** anche le eventuali eccedenze residue della **soglia ROL** (inutilizzate in corso d'anno) potranno essere utilizzate allo stesso modo, ed è appena il caso di sottolineare che quest'ultima disposizione troverà spazio dichiarativo solo a partire dal Mod. UNICO 2011 SC.

Nel prospetto in esame l'utilizzo degli interessi passivi maturati nel corso del 2008 ha richiesto

l'implementazione di una **nuova colonna nel rigo RF118**. In particolare, dalla lettura delle istruzioni poste a corredo del prospetto si evince che nella colonna 4 va indicato l'importo degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati indeducibili nei precedenti periodi d'imposta. Questo importo va ad aggiungersi all'eventuale differenza tra gli interessi passivi (colonna 1) e quelli attivi (colonna 2) maturati nell'anno oggetto di dichiarazione (2009), ed il risultato di tale operazione va indicato nella **colonna 5 del rigo RF118**, ma per comprendere appieno il meccanismo dichiarativo attraverso cui trovano spazio i predetti interessi occorre esaminare anche i restanti tre righe del prospetto. Innanzitutto, va segnalato che in questa fase siamo in presenza di un importo indeducibile degli interessi passivi (interessi correnti e quelli targati "2008"), che solo momentaneamente è da considerarsi tale, in quanto dal confronto con la soglia ROL corrente potrebbe emergere un ulteriore importo deducibile. Tuttavia, quest'anno occorre **distinguere**, inevitabilmente, l'importo degli interessi passivi maturati nel corso del 2009 rispetto a quello

relativo all'annualità precedente, per una motivazione di ordine essenzialmente pratico:

- solo in relazione agli interessi correnti non deducibili (2009) va effettuata una **variazione in aumento** (nel rigo RF16), pari alla differenza tra quanto contabilizzato e l'importo deducibile, come determinato nel prospetto;
- per gli interessi oggetto di riporto in avanti (2008) non emergono analoghe esigenze di sterilizzazione dell'importo appostato in bilancio (questi interessi erano stati appostati nel bilancio 2008, e sono stati già sterilizzati in UNICO 2009 attraverso una variazione in aumento);
- ne discende che in quest'ultimo caso il contribuente potrebbe applicare, se del caso (soglia ROL corrente capiente), una **variazione in diminuzione** nel quadro RF, da indicare concretamente nel **rigo RF54, codice 13**.

Si prenda in considerazione l'esempio.

### Esempio

Per il 2008 la società Alfa S.r.l. presentava interessi passivi nel complesso pari a 20.000 euro, di cui solo 12.000 sono risultati deducibili dal reddito d'impresa ai sensi di quanto previsto dall'art. 96 del T.U.I.R.

Per il periodo d'imposta 2009, invece, gli interessi passivi da bilancio sono pari a 14.000 euro, e gli interessi attivi sono pari a 9.000 euro, mentre il ROL della gestione caratteristica è pari a 20.000 euro. Nel Mod. UNICO 2010-SC emergono i seguenti effetti fiscali:

- nella colonna 3 del rigo RF118 (interessi passivi deducibili) va indicato un importo pari a 9.000 euro (interessi deducibili), e cioè il minore valore tra quanto indicato in colonna 1 (14.000 euro = interessi passivi) e ciò che trova spazio nella colonna successiva (9.000 euro = interessi attivi);
- la parte restante degli interessi passivi relativa al periodo d'imposta 2009 è pari a 5.000 euro, ma ai fini della verifica del test di deducibilità con la soglia ROL quest'anno potrebbe rendersi necessario prendere in considerazione anche un altro valore;
- nella (nuova) **colonna 4** va indicato, nel caso specifico, l'importo degli interessi passivi maturati l'anno scorso e **non dedotti** in UNICO 2009-SC, pari ad 8.000 euro;
- la somma tra quanto indicato in colonna 4 e la differenza tra quanto indicato in colonna 1 ed il valore di cui a colonna 2 (differenza pari a 5.000 euro, da intendere quale valore degli interessi targati "2009" temporaneamente indeducibile) va indicata in **colonna 5 del rigo RF118**.

Si veda la Tavola n. 1.

**Tavola n. 1 - Ritaglio del prospetto degli interessi passivi non deducibili**

Prospetto	Interessi passivi deducibili	14.000	9.000	9.000	8.000	13.000
RF118	Interessi passivi deducibili	1	2	3	4	5
RF119	Risultato operativo lordo				20.000,00	11.000,00
RF120	Eccedenza di ROL riportabile				trasferita al consolidato	
					(di cui 1	2
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili				non trasferibili al consolidato	2.000
					trasferiti al consolidato	
					(di cui 1	3

In colonna 2 del rigo RF119 è stato indicato, in particolare, l'importo degli interessi passivi nella disponibilità del soggetto dichiarante, di cui a colonna 5 del rigo RF118 (pari a 13.000 euro), ricondotto, in base a quanto previsto dall'art. 96 del T.U.I.R., ad un importo pari alla somma:

- **del 30 per cento del ROL** di cui a colonna 1 del rigo RF119, pari a 6.000 euro;
- della maggiorazione pari a **5.000 euro**, volta ad incrementare la soglia di deducibilità per l'anno 2009.

In pratica, nel caso specifico gli interessi passivi che divengono deducibili nella fase del confronto con la soglia ROL - incrementata di un importo pari a 5.000 euro - sono pari nel complesso ad 11.000 euro

Di questi:

- **5.000 euro** sono di competenza del 2009;
- **6.000 euro** sono invece riferibili all'annualità 2008, per cui la deduzione attiene al meccanismo di **riporto in avanti** previsto dal comma quarto dell'art. 96 del T.U.I.R..

Questa distinzione sortisce in realtà non trascurabili effetti di ordine dichiarativo, in quanto:

- nel caso in esame il contribuente **non** risulta tenuto ad applicare alcuna **variazione in aumento** per sterilizzare gli interessi passivi correnti, poiché può dedurre la totalità dei componenti negativi maturati nel corso del 2009 ed appostati nel conto economico;
- per converso, la società dichiarante sarà autorizzata ad applicare una vera e propria **variazione in diminuzione** nel rigo RF54 (altre variazioni in diminuzione), adoperando il **codice 13**, in ordine agli interessi passivi targati l'anno "2008".

Si veda la Tavola n. 2

**Tavola n. 2 - Ritaglio del quadro RF**

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Altre	13		6.000		,00														
RF54	7	8		9	10	11	12												
variazioni in			,00																
diminuzione	13	14		15	16	17	18												
			,00			,00													Sommatoria

Va infatti segnalato che i componenti negativi di reddito maturati nel corso dell'esercizio 2008 sono stati **già contabilizzati** nel conto economico di quest'ultimo esercizio, e che a fronte di tale circostanza il contribuente ha già apportato una **variazione in aumento** nel quadro RF del Mod. **UNICO 2009-SC** (rigo RF16), proprio per impedire la deduzione di un costo che non era ammesso in base alle nuove regole contemplate dall'art. 96 del T.U.I.R. Pertanto, nel quadro RF del Mod. UNICO 2010 si rende adesso necessario apportare unicamente una variazione in diminuzione, per un importo pari a 6.000 euro, che è funzionale alla deduzione degli interessi passivi riportati in avanti dall'anno precedente. V'è da dire, peraltro, che quest'anno le istruzioni poste a corredo del prospetto per gli interessi passivi non deducibili segnalano in modo più chiaro che l'importo da indicare nella colonna 2 del rigo RF119 va incrementato per un importo pari a 5.000 euro, importo che non può in nessun caso costituire la base di appoggio per un eventuale riporto in avanti della soglia ROL, e ciò sia per i chiarimenti di carattere generale forniti a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria (circolare n. 19/E del 2009, Agenzia delle Entrate), ma anche per il fatto che questo meccanismo di riporto in avanti della soglia ROL entra concretamente in gioco solo a partire dall'annualità 2010.

## Origine degli interessi residui

Una ulteriore considerazione da fare è che nelle ipotesi in cui residui un'eccedenza di interessi passivi da riportare in avanti, come nell'esempio proposto, attesa la mancanza di limiti temporali per il riporto, **non** emerge, a ben vedere, l'esigenza di **distinguere** se l'eccedenza di interessi passivi è targata l'anno "2008" o è invece maturata nell'anno corrente (il 2009), ed in tal senso sembra direzionata anche la modulistica in esame, anche se a ben vedere in caso di adesione alla tassazione di gruppo, ad esempio a partire dallo stesso anno 2009, la distinzione tra queste due poste potrebbe rivelarsi essenziale. In ogni caso, in base alle istruzioni poste a corredo del rigo RF121, colonna 3, in ipotesi come quella appena esaminata, di compresenza di interessi oggetto di riporto e di interessi passivi di competenza del 2009, è stato previsto un particolare percorso dichiarativo, secondo il quale:

- nel rigo **RF121**, colonna 3 (interessi passivi non deducibili riportabili), va indicato l'importo delle eccedenze di interessi passivi non deducibili rispetto al 30% del ROL, pari alla differenza, se positiva, tra gli importi indicati in colonna 5 del rigo RF118

(interessi passivi momentaneamente non deducibili) e in colonna 2 del rigo RF119 (soglia ROL incrementata);

- l'ammontare degli interessi passivi di periodo in deducibili è pari alla **differenza**, se positiva, tra l'importo indicato nella colonna 3 del rigo **RF121**, e l'importo indicato in colonna 4 del rigo **RF118** (interessi passivi riportati in avanti). Il suddetto importo va riportato nel rigo RF16 (variazione in aumento).

L'iter dichiarativo è abbastanza contorto, ma ciò che conta, è appena il caso di aggiungere, è il dettato normativo, secondo cui gli interessi riportati in avanti entrano in gioco solo una volta che si riscontri l'intera deduzione di quelli di competenza (2009, nel caso specifico) unitamente ad una capienza residua della soglia ROL, per cui appare ad esempio evidente che nel caso oggetto di esame l'importo residuo degli interessi passivi, pari a 2.000 euro, è da ricondurre all'esercizio **2008**.

## Utilizzo e riporto (dal 2010) del ROL

Va segnalato che nelle istruzioni del rigo RF120 del Mod. UNICO 2010-SC è comparsa una non trascurabile precisazione, che essenzialmente riporta il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, già

diffuso con la circolare n. 19/E del 2009. Il mancato utilizzo dell'eccedenza ROL nel caso siano presenti interessi passivi netti in deducibili (da ritenersi, sia di periodo che pregressi) comporta l'impossibilità di utilizzare il ROL eccedente negli anni successivi. La limitazione, che esplica i suoi effetti per gli anni successivi a quello in cui il contribuente pone in essere il comportamento sotto osservazione, vale per una quota pari all'ammontare degli **interessi passivi in deducibili in corso d'anno**, traducendosi di fatto nella perdita della predetta eccedenza di ROL utilizzabile (ma di fatto non utilizzata) in compensazione. Diversamente, infatti, si verificherebbe uno spostamento di imponibile da un esercizio all'altro con fenomeni di *refreshing* delle perdite fiscali, posto che per queste ultime c'è un limite al riporto che invece manca per l'utilizzo del ROL. Altra importante precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con il documento di prassi da ultimo citato, sovviene nel caso di contestuale presenza di **ROL disponibile e di perdite fiscali pregresse**; l'eventuale eccedenza di interessi passivi netti in deducibili dovrà essere compensata prioritariamente con l'eccedenza di ROL e, una volta esaurita questa, mediante le **perdite pregresse**. Ne consegue che l'eccedenza di ROL deve essere prioritariamente utilizzata per compensare l'eventuale eccedenza di interessi passivi netti in deducibili dell'esercizio in corso ovvero di esercizi precedenti. Qualora, pur versando in presenza delle predette condizioni, il **ROL disponibile** risulti **inutilizzato**, lo stesso non potrà più essere utilizzato in futuro, in quanto il meccanismo di funzionamento del confronto tra ROL e interessi passivi netti è strutturato in modo da prevedere un utilizzo, per così dire, **automatico del ROL** (di periodo e di quello eventualmente riveniente da annualità pregresse) ogni qualvolta si registri una situazione di eccedenza degli interessi passivi su quelli attivi; ne discende che il contribuente non può riportare in avanti con riferimento al medesimo periodo d'imposta eccedenze di ROL inutilizzate ed eccedenze di interessi passivi netti in deducibili. Il riporto in avanti dell'eccedenza di ROL è, pertanto, consentito solo in caso di assenza di interessi passivi netti (di periodo o pregressi) da compensare o in caso di interessi passivi netti (di periodo o pregressi) di importo inferiore alla disponibilità di ROL (di periodo o, se del caso, riveniente da annualità pregresse). In entrambe le ipotesi sopra menzionate l'eccedenza di ROL riportata dovrà, comunque, essere utilizzata in

**compensazione alla prima occasione utile**, vale a dire nel primo esercizio in cui si manifesterà un'eccedenza degli interessi passivi di periodo su quelli attivi. In realtà, questi scenari maturano, in massima parte, solo a partire dal periodo d'imposta 2010, atteso che, ad esempio, per il 2009 il ROL **non** risulta **riportabile** in avanti *ex lege*.

### Conclusioni

Il meccanismo di riporto delle eccedenze previsto dall'art. 96 del T.U.I.R. comincia a fare i conti con l'utilizzo delle poste rinviate dai precedenti esercizi, il che rende più complessi gli adempimenti da porre in essere da parte del soggetto dichiarante. Un ulteriore tassello sarà aggiunto a partire dal Mod. UNICO 2011, in cui troverà spazio la possibilità di riportare in avanti anche le eccedenze di ROL, circostanza che si trascina seco anche le regole a carattere antielusivo esternalizzate dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 19/E del 2009, delle quali già si trova una prima traccia nella modulistica in esame.

Con l'ausilio di un caso pratico, si è avuto cura di segnalare che in presenza di **eccedenze** di interessi passivi riportati dall'esercizio 2008 potrebbe rendersi necessario apportare una **variazione in diminuzione nel quadro RF**.

Per gli interessi passivi di competenza, invece, l'alternativa può essere o quella della **variazione in aumento** (caso dell'ineducibilità), oppure la strada che porta alla conservazione della rilevanza fiscale attribuita al costo appostato nel conto economico. In ogni caso, nelle ipotesi di compresenza di queste due categorie di interessi, vale la regola per la quale la soglia ROL dev'essere utilizzata in prima battuta per dedurre gli interessi passivi di competenza (cfr. art. 96, comma 4, del T.U.I.R.).

Concludendo, è il caso di far cenno a due importanti limitazioni operanti nell'ambito della disciplina prevista dall'art. 96 del T.U.I.R. In nessun caso l'incremento della deducibilità, pari a 5.000 euro per l'anno 2009, può essere oggetto di riporto in avanti, sotto le spoglie di una maggiore eccedenza di soglia ROL (comunque riportabile in avanti a partire dal 2010). Va esclusa, infine, in caso di eccedenza degli interessi attivi su quelli passivi (ipotesi in cui il contribuente deduce in dichiarazione tutti gli interessi passivi) l'applicazione di qualsivoglia meccanismo di **riporto in avanti** per la quota di **interessi attivi non utilizzata** in corso d'anno.

# DICHIARAZIONI IRAP: LE DEDUZIONI

Tratto da Pratica Fiscale n. 18 del 3 Maggio 2010

A cura di Paola Mazza

Dottore commercialista e revisore dei conti in Torre Annunziata

## L'ADEMPIMENTO

### IRAP 2010: quadri IQ, IP, IC, IE

Tutti i soggetti (società ed enti, inclusi gli organi e le amministrazioni dello Stato) che esercitano abitualmente un'attività autonomamente organizzata, residenti nel territorio dello Stato, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, possono beneficiare delle deduzioni di cui al decreto IRAP (art. 11 del D.Lgs n.446 del 1997) relative, tra l'altro, ai costi sostenuti per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, per lavoratori dipendenti e per gli addetti alla ricerca e sviluppo. Tali deduzioni potranno essere riportate rispettivamente nel quadro IQ dai contribuenti persone fisiche, nel quadro IS dalle società di persone ed equiparate e nel quadro IC dalle società di capitali, enti commerciali ed equiparati. Sono previste deduzioni forfetarie in relazione alla Regione di ubicazione (per i soggetti residenti nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia le deduzioni sono previste in misura doppia), per base imponibile (correlate a diverse fasce) e per valore di produzione (inferiore a 400.000 euro).

### Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, provv. 2 febbraio 2009
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446: art. 11

## I soggetti passivi IRAP

Il D.Lgs. n. 446/1997 ha istituito e disciplinato l'imposta regionale sulle attività produttive e ne individua i soggetti passivi all'art. 3.

La norma precisa innanzitutto che sono assoggettati all'IRAP tutti coloro (società ed enti, inclusi gli organi e le amministrazioni dello Stato) che esercitano abitualmente un'attività autonomamente organizzata, residenti nel territorio dello Stato, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Tra detti soggetti rientrano:

- **ex art. 3 comma 1 lett. a) D.Lgs. 446/1997:**

le società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio

dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. a e b, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917);

- **ex art. 3 comma 1 lett. b) D.Lgs. 446/1997:**

le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 T.U.I.R.;

- **ex art. 3 comma 1 lett. c) D.Lgs. 446/1997:**

le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 T.U.I.R.;

- **ex art. 3 comma 1 lett. d) D.Lgs. 446/1997:**

i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 T.U.I.R., esclusi quelli con volume d'affari annuo inferiore a 7.000 euro che si avvalgono del regime previsto dall'art. 34, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e che non abbiano rinunciato all'esonero;

- **ex art. 3 comma 1 lett. e) D.Lgs. 446/1997:**

gli enti privati di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Sono assoggettati all'imposta, giusta l'art. 3 comma 1 let. e-bis del D.Lgs. 446/1997, anche le Amministrazioni pubbliche (art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio del 1993, n. 29), la Camera dei Deputati, il Senato, la Corte costituzionale, la Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

Sono, invece, **esclusi** dall'IRAP:

- **i fondi comuni di investimento** di cui alle leggi 23 marzo 1983, n. 77, 14 agosto 1993, n. 344, e 25 gennaio 1994, n. 86;
- **i fondi pensione** di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124;
- **i gruppi economici di interesse europeo (GEIE)** di cui al D.Lgs. 23 luglio 1991, n. 240 salvo quanto disposto nell'art. 13 di cui al D.Lgs 446/1997.

**Attenzione**

I gruppi economici di interesse europeo (GEIE) non sono soggetti passivi di imposta; il valore della produzione netta di tali gruppi residenti o delle stabili organizzazioni di gruppi non residenti, determinato secondo le disposizioni dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446, è imputato a ciascun membro, sulla base di apposita documentazione, nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Ciascun membro del gruppo è obbligato in solido con gli altri al versamento dell'imposta dovuta.

Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, i soggetti obbligati possono computare a favore le deduzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

**Le deduzioni per lavoro dipendente**

I soggetti di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 446/1997, sebbene con alcune esclusioni, possono beneficiare per il periodo d'imposta 2009 delle deduzioni disposte dall'art. 11 del D.Lgs n. 446 del 1997.

Le deduzioni sono le seguenti:

- **deduzione dei contributi** per le **assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro** (comma 1, lett. a, punto n. 1);
- per **ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato** impiegato nel periodo d'imposta (ad esclusione delle 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 rifiuti):
  - deduzione forfetaria, su base annua, pari a 4.600 euro (comma 1, lett. a, punto n. 2);

**Attenzione**

La deduzione forfetaria di 4.600 euro aumenta a 9.200 euro se l'impiego avviene nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (con estensione dell'esclusione anche per banche, altri enti finanziari, ed imprese di assicurazione) (comma 1, lett. a, punto n. 3).

Tale agevolazione può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola de minimis di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni operativo dal 1° gennaio 2007.

In particolare dette agevolazioni sono consentite nel limite di 200.000 euro (al lordo di imposte ed oneri) su base triennale ed è stato esteso (nel limite di 100.000 euro) anche al settore dei trasporti precedentemente non ammesso.

- deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali (comma 1, **lett. a, punto n. 4**);
- **deduzione** delle spese per **apprendisti, per disabili**, per il **personale** assunto con contratto di **formazione lavoro** (comma 1, lett. a, punto n. 5);
- deduzione dei costi per addetti alla ricerca e sviluppo con esclusione dei soggetti di cui all'art. 3 comma 1, lett. e-bis (Amministrazioni pubbliche Camera dei Deputati, Senato, Corte costituzionale, Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle regioni a statuto speciale);

**Attenzione**

I costi per ricerca e sviluppo per essere portati in deduzione necessitano di apposita **attestazione di effettività** da rilasciarsi a cura del 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 o dei responsabili dei centri di assistenza fiscale.

- **deduzione dalla base imponibile di 1.850 euro** per massimo 5 lavoratori dipendenti (tra cui non si devono computare apprendisti, disabili e personale assunto con contratti di formazione lavoro) - per i soggetti di cui all'art. 3 e con esclusione delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 3, comma 1, lett. e-bis **che abbiano realizzato componenti positivi** che concorrono alla formazione del **valore della produzione non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta** (comma 4-bis 1);

Ai sensi dei commi 1 e 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 non si può dedurre per ciascun dipendente un importo eccedente il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Inoltre, la fruizione delle deduzioni di cui ai punti nn. 2), 3) e 4) del comma 1, lett. a) dell'art 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 è ammessa in deduzione, in alternativa, alla fruizione di quelle di cui al comma 1, lett. a) n. 5), ed al comma 4-bis.1.

- per tutti i soggetti passivi IRAP (con esclusione delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 3, comma 1, lett. e-bis del D.Lgs. 446/1997) sono ammessi in deduzione, **rispetto a determinate fasce di valori di base imponibile**, i seguenti importi:
  - base imponibile tra 0 e 180.759,91 **deduzione 7.350 €** (comma 4 bis, lett. a) (per i soggetti di cui alla lettera b (società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate) e alla lettera c (persone fisiche, società semplici e

quelle ad esse equiparate) del comma 1 dell'art. 3 la deduzione aumenta di ulteriori 2.150 euro) (comma 4 bis, lett. d-bis);

- base imponibile tra 180.759,92 e 180.839,91

**deduzione 5.500 euro** (comma 4 bis, lett. b)

(per i soggetti di cui alle lettere b e c del comma 1 dell'art. 3 la deduzione aumenta di ulteriori 1.625 euro) (comma 4 bis, lett. d-bis);

- base imponibile tra 180.839,92 e 180.919,91 **deduzione 3.700 euro** (comma 4 bis, lett. c)

(per i soggetti di cui alle lettere b e c del comma 1 dell'art. 3 la deduzione aumenta di ulteriori 1.050 euro) (comma 4 bis, lett. d-bis);

- base imponibile tra 180.919,92 e 180.999,91

**deduzione 1.850 euro** (comma 4 bis, lett. d)

(per i soggetti di cui alle lettere b e c del comma 1 dell'art. 3 la deduzione aumenta di ulteriori 525 euro) (comma 4 bis, lett. d-bis);

- **deduzione delle indennità di trasferta previste contrattualmente** a vantaggio delle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente (comma 1-bis).

## La composizione del modello

Il modello di dichiarazione IRAP è composto di un frontespizio e dai seguenti quadri:

- **quadro IQ** che va utilizzato dalle persone fisiche per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2009 ai fini IRAP;
- **quadro IP** che deve essere utilizzato dalle società di persone ed equiparate per la determinazione del valore della produzione 2009 ai fini IRAP;
- **quadro IC** che va utilizzato dalle società di capitali, enti commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2009 ai fini IRAP;
- **quadro IE** che va utilizzato dagli enti non commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2009 ai fini IRAP.
- **quadro IK** che deve essere utilizzato dalle amministrazioni ed enti pubblici per la determinazione del valore della produzione 2009 ai fini IRAP.
- **quadro IR** dove va operata la ripartizione territoriale della base imponibile in funzione della Regione (o della Provincia autonoma) di produzione e la determinazione della corrispondente imposta netta;
- **quadro IS** che reca vari prospetti di sintesi suddivisi in più sezioni.

## Le sezioni del quadro IS

Di particolare interesse per i soggetti passivi IRAP è l'esatta compilazione del quadro IS per una corretta imputazione delle deduzioni ammesse dalla legge ai fini della determinazione della base di calcolo dell'imposta stessa.

La **sezione I** del quadro IS va compilata da tutti i soggetti (ad esclusione delle amministrazioni e degli enti pubblici che compilano il quadro IK) che hanno usufruito delle deduzioni disposte dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, ad esclusione della deduzione di cui al comma 4-bis del citato art. 11 che va riportata direttamente nelle righe IQ62, IP68, IC66 e IE55.

Le deduzioni come determinate nel quadro IS vanno riportate nelle rispettive righe dei quadri IQ, IP, IC ed IE (Cfr. Tavola n. 1).

### Tavola n. 1 - Riporto delle deduzioni

## Compilazione sezione I - quadro IS

Nella sezione I del quadro IS vanno riportate le **deduzioni relative al lavoro dipendente**.

Nella **colonna 1** del **rigo IS1** va indicato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce della deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro di cui al n. 1) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11.

Ne sono esempio i contributi INAIL, IPSEMA per il settore marittimo, ENPAIA per il settore agricolo. Nell'ipotesi in cui si verifichi il distacco di personale o di lavoro interinale, la deduzione spetta all'impresa che si avvale del personale (Cfr. Tavola n. 2).

### Tavola n. 2 - Quadro IS – Colonna 1

Nella **colonna 2** del medesimo rigo IS1 va indicato l'importo della deduzione.

**Attenzione**

Nel rigo IS 1 vanno riportati anche i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro relativi alla posizione personale del dichiarante, nonché per i collaboratori dell'impresa familiare. In colonna 1 bisogna indicare il numero dei soggetti per cui si fruisce della deduzione in argomento.

Sembra opportuno far presente che la deduzione spetta sempreché i predetti contributi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile (Cfr. Tavola n. 3).

**Tavola n. 3 - Le deduzioni per assicurazioni ob-bligatorie e infortuni**

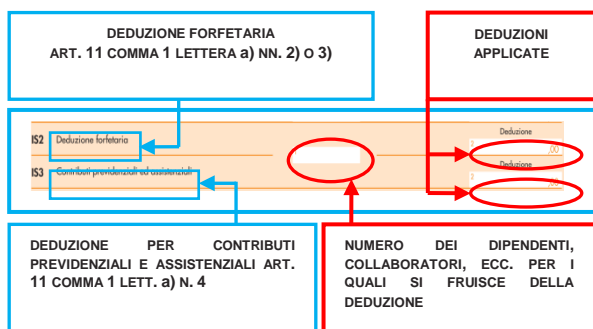
CONTRIBUTI ASSICURAZIONI OBBLIGATORIE CONTRO GLI INFORTUNI SUL LAVORO RELATIVI A DIPENDENTI, DICHIARANTE E COLLABORATORI D'IMPRESA FAMILIARE – EX ART. 11 COMMA 1 LETT. a) N. 1

Nella **colonna 1** dei rigi **IS2** e **IS3** va indicato il **numero dei dipendenti** per i quali si fruisce di almeno una delle seguenti deduzioni:

- deduzione forfetaria di cui ai nn. 2) e 3) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11 (4.600 o 9.200 euro per ogni dipendente a tempo indeterminato);
- deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro relativi ai dipendenti a tempo indeterminato di cui al n. 4) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11.

In **colonna 2** dei rigi **IS2** e **IS3** va indicato l'**importo delle deduzioni** corrispondenti (Cfr. Tavola n. 4).

**Tavola n. 4: Le deduzioni forfetaria e per contri-bututi previdenziali e assistenziali**

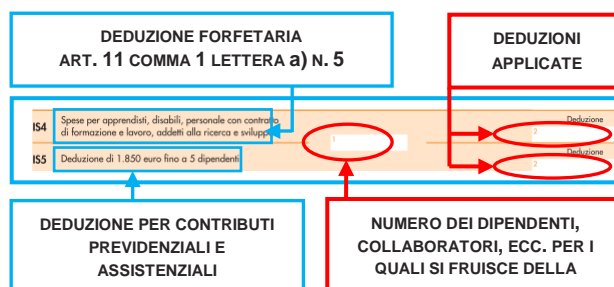


Nella **colonna 1** dei rigi **IS4** e **IS5**, va indicato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce di una delle seguenti deduzioni:

- deduzione di cui al n. 5) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs n.446 del 1997 (deduzione delle spese relative agli **apprendisti**, ai **disabili**, al **personale impiegato con contratto di formazione e lavoro** ed al personale addetto alla **ricerca e sviluppo**);
- deduzione di cui al comma 4-bis.1 dell'art. 11 del D. Lgs n.446 del 1997 (**deduzione di 1.850 euro** per ciascun dipendente fino a 5 dipendenti, senza computo di apprendisti, disabili e personale assunto con contratti di formazione lavoro).

Nella colonna 2 di tali rigi va indicato l'importo delle deduzioni corrispondenti. (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 61/E del 19 novembre 2007 par. 2) (Cfr. Tavola n. 5).

**Tavola n. 5 - Deduzioni forfetaria per categorie di dipendenti e valore della produzione**



In merito alla deduzione di cui al n. 5) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs n. 446/1997 (da riportare nella **colonna 2** del rigo **IS4**), si segnala quanto segue:

- nell'ipotesi in cui il datore di lavoro in corso d'anno decida, in relazione ai dipendenti inizialmente assunti come **apprendisti**, di **trasformare il rapporto di lavoro a tempo indeterminato**, potrà beneficiare della deduzione per apprendisti per tutto il periodo in cui i lavoratori sono assunti con tale qualifica e, successivamente, in alternativa, della deduzione di 1.850 euro di cui al comma 4-bis.1, del medesimo art. 11, ovvero delle deduzioni relative al cuneo fiscale in proporzione ai giorni compresi nel periodo d'imposta considerato in cui i lavoratori risultano impiegati a tempo indeterminato (risoluzione Agenzia delle Entrate n. 235/E del 2008).

**Attenzione**

Nella prima ipotesi (deduzione per apprendista e deduzione di 1.850 euro), ai fini della compilazione della colonna 1 del presente rigo, il lavoratore a tempo indeterminato, per il quale si beneficia delle due deduzioni, va conteggiato una sola volta. Nella seconda ipotesi (deduzione per apprendista e deduzione relativa al cuneo fiscale) il lavoratore va indicato per intero sia nella colonna 1 dei righe IS2 e IS3 sia nella colonna 1 dei righe IS4 e IS5.

- per la deduzione delle spese relative ai **disabili** si fa riferimento all'art. 1 della legge 12 marzo 1999 n. 68 ovvero all'art. 5 della legge 2 aprile 1968 n. 482.

**Lavoratori disabili**

Il Legislatore ammettendo la deducibilità delle spese relative ai lavoratori disabili ha inteso rendere meno oneroso l'inserimento e la permanenza nel mondo del lavoro dei predetti soggetti. Ai fini dell'applicabilità della deduzione in questione rileva esclusivamente la sussistenza della condizione di disabile in capo al lavoratore. In particolare con la risoluzione n. 142/E del 26 novembre 2004 è stato precisato che per l'identificazione delle categorie di disabili, le cui spese possono essere portate in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP dal datore di lavoro, occorre far riferimento, oltre che all'art. 1 della legge n. 68 del 1999, anche alla previgente legge n. 482 del 1968, fermo restando che **nel contratto deve essere rilevato lo stato di disabilità**. L'inserimento di lavoratori disabili può avvenire anche attraverso  **tirocini formativi**  finalizzati all'assunzione e con conferimento di somme erogate a titolo di **borsa di studio-lavoro**.

- la deduzione delle spese per il **personale assunto con contratto di formazione lavoro** spetta anche in caso di **assunzioni con contratti di inserimento** previsti dalla legge n. 30 del 14 febbraio 2003.

**Attenzione**

Il contratto di inserimento è individuato dall'art. 54 del D.Lgs. n. 276/2003 con cui si è data attuazione alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 in materia di occupazione e mercato del lavoro. Esso consiste nell'individuazione di un progetto individuale tramite il quale adattare le capacità professionali di determinate categorie di lavoratori ad un determinato contesto lavorativo. Detto contratto può essere stipulato da enti pubblici economici, imprese e loro consorzi, gruppi di imprese, associazioni professionali, socio-culturali, sportive, fondazioni, enti di ricerca, pubblici e privati e organizzazioni e associazioni di categoria. La norma precisa che in mancanza della forma scritta il contratto d'inserimento viene considerato nullo e il rapporto di lavoro s'intende contratto a tempo indeterminato.

- tra i costi sostenuti per il **personale addetto alla ricerca e sviluppo** sono compresi quelli per il predetto personale sostenuti da **consorzi tra imprese** costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

**Attenzione**

Ai fini della **deducibilità dei costi per ricerca e sviluppo** questi devono riferirsi a:

- **ricerca di base**, intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità, ma rivestono una utilità generica per l'impresa;
- **ricerca applicata e di sviluppo**, nel qual caso invece le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto.

Le norme non subordinano, peraltro, la deducibilità ai fini IRAP di tali costi alla stipula di particolari tipi di contratto, ma essa è applicabile ai ricercatori, al personale tecnico, nonché a tutto il personale ausiliario addetto alla ricerca "prescindendo (...) dal dettaglio delle tipologie di contratti di lavoro" (come riportato nella relazione tecnica alla Legge Finanziaria 2005).

E' stato, altresì, chiarito che:

- **in caso di distacco degli addetti alla ricerca e sviluppo**, il distaccatario può portare in deduzione dalla base imponibile IRAP i relativi costi sostenuti;
- per i **ricercatori titolari di borse di studio** (con specifiche finalità di ricerca e valutazione dei risultati) la deducibilità delle somme erogate a detto titolo è ammessa se tali emolumenti non sono stati esclusi ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs n. 446/1997 (che in materia di esenzione IRPEF di borse di studio o assegni rinvia alle vigenti norme del T.U.I.R.).

- La deduzione in misura pari a euro 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente (con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato) impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque di cui al comma 4-bis 1 dell'art. 11 del D.Lgs n. 446/1997 (da riportare nella **colonna 2 del rigo IS5**) è riconosciuta ai soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) del D.Lgs. n. 446, **con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000.**
- Ai sensi del comma 4-bis. 2 dell'art. 11 del D.Lgs n. 446/1997, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. e) del D.Lgs. n. 446 (enti privati di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, società e enti di cui alla lettera d) dello stesso comma con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato) la deduzione di cui al comma 4-bis.1 spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va in ogni caso compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 446 (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

### La deducibilità dell'IRAP da IRES e IRPEF

I soggetti che determinano la base imponibile IRAP con le modalità di cui agli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto IRAP possono dedurre parzialmente - **nel limite del 10%** - l'imposta regionale ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art. 99, comma 1, T.U.I.R. L'art. 6 in esame stabilisce quindi che possono beneficiare della parziale deduzione dell'IRAP i seguenti soggetti:

- le **società di capitali** e **gli enti commerciali non operanti nei settori bancario ed assicurativi**;
- le **società in nome collettivo, in accomandita semplice** ed assimilate e **gli imprenditori individuali**;
- le **banche** e **gli altri enti e società finanziari**;
- le **imprese di assicurazione**;
- le **persone fisiche** e le **società semplici** esercenti arti e professioni.

Tale deducibilità è stata introdotta dall'art. 6, comma 1, del D.L. 29 novembre 2008 n. 185,

convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009 e costituisce una deroga al principio di indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali.

Il computo della quota deducibile va riferita all'imposta IRAP calcolata sulla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati, e delle spese relative al personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

La base cui applicare la deduzione forfetaria del 10%, inoltre, deve essere determinata in base al **criterio di cassa**. Ad esempio, con riferimento al periodo d'imposta 2009, deve essere effettuata la somma dell'IRAP versata a saldo nel 2009, cioè relativa al 2008 e dei due acconti del 2009 versati nel medesimo anno. Sull'importo così ottenuto si applica la percentuale forfetaria del 10%. Tale criterio viene richiamato nell'art. 6, comma 1, del D.L. n. 185/2008, in cui è precisato che l'importo pari al 10% dell'IRAP è ammesso in deduzione ai sensi dell'art. 99 del T.U.I.R., che prevede che le imposte, diverse da quelle sui redditi e per le quali è prevista la rivalsa, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento e chiarito anche dalle Entrate nella Circolare n. 16/E del 2009.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha precisato (Telefisco 2009) che il riferimento normativo ai costi per interessi passivi e alle spese per il personale dipendente non deve essere inteso in termini analitici, ma forfetari e che per la determinazione della detrazione non è necessario procedere al calcolo analitico della quota IRAP relativa a tali componenti.

E' stato, inoltre, chiarito che:

- per potersi avvalere della detrazione è necessario avere sostenuto **spese per lavoro dipendente o per oneri finanziari** (in pratica il contribuente deve aver sostenuto almeno una delle predette tipologie di costo);
- **la quota di IRAP versata in eccesso** rispetto al tributo dovuto a titolo definitivo **non può essere computata nel calcolo della deduzione** (rappresentando un credito dell'esercizio medesimo).

#### Attenzione

In sede di conversione è stata modificata la rubrica dell'art. 6 in esame, che attualmente recita "Deduzione dall'IRES e dall'IRPEF della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi", aggiungendo il riferimento all'IRPEF al fine di chiarire che la deduzione in commento spetta sia ai soggetti passivi IRES che IRPEF.

La deduzione forfetaria può essere fruita anche da **soggetti diversi** da quelli di cui agli articoli del D.Lgs. IRAP a condizione che questi **abbiano optato per la determinazione della base imponibile IRAP** secondo la disciplina recata

dall'art. 5 del decreto IRAP (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con

riferimento alla sola attività commerciale esercitata), come precisato dalla stessa Amministrazione nella Circolare n. 16/E del 2009.

“ *Lo sai che*

*OSRA, durante la compilazione dei Modelli UNICO PF e USC, permette di richiamare direttamente Guida Operativa Fiscale ed eventualmente la Banca Dati on line per avere le informazioni utili per la compilazione*

[Per saperne di più, consulta la scheda prodotto](#)

”

# COMPENSAZIONE ORIZZONTALE PER GLI STUDI ASSOCIATI: SERVE UNA MODIFICA NORMATIVA

Tratto da "Corriere Tributario" n.21/2010  
A cura di Guido Berardo - Ragioniere commercialista in Torino e  
Vito Dulcamare - Ragioniere commercialista in Bari

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 56/E del 2009, ha esteso, con una interpretazione "evolutiva e sistematica", ai soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R. l'accesso alla **compensazione orizzontale** dei tributi e contributi, introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, ed i soggetti che ne trarranno maggior beneficio saranno gli esercenti arti e professioni. La pur apprezzabile "**apertura**" dell'**Agenzia** delle **entrate**, però, **non è sufficiente** perché, per una completa definizione della questione, occorre una **modifica normativa** volta a ridisegnare tale meccanismo di funzionamento.

Dopo anni di attesa e di ingiusta limitazione all'utilizzo della compensazione orizzontale, che rappresenta uno dei sistemi di massima espressione di civiltà nel rapporto Fisco contribuente<sup>1</sup>, anche i professionisti che svolgono l'attività in forma associata possono beneficiare della cd. compensazione orizzontale. La svolta si è avuta il 23 dicembre 2009, quando, con la circolare n. 56/E, l'Agenzia delle entrate, con una interpretazione "evolutiva e sistematica" delle norme (che non sono state modificate), ha esteso ai soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R. l'accesso alla compensazione orizzontale dei tributi e contributi, introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Certamente i soggetti che trarranno maggior beneficio dalla predetta soluzione interpretativa saranno gli esercenti arti e professioni, cui è dedicato questo contributo. La pur apprezzabile "apertura" dell'Agenzia delle entrate, però, non è sufficiente perché, per una completa definizione della questione, occorre una modifica normativa volta a ridisegnare tale meccanismo di funzionamento.

<sup>1</sup> Perché permette ai soggetti che vantano crediti nei confronti del Fisco di "autorimborsarsi" portando gli stessi in diminuzione dai debiti tributari e previdenziali nei confronti dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali mediante la presentazione del Mod. F24 a saldo zero, senza dover attendere i tempi (spesso molto lunghi) dei rimborsi

## Il funzionamento

Il meccanismo di funzionamento della nuova modalità di utilizzo in compensazione delle ritenute d'acconto subite dagli studi associati è abbastanza articolato: l'associazione professionale subisce le ritenute d'acconto nella misura del 20% sul 100% dei propri compensi professionali e le imputa, unitamente al reddito, pro quota ai partecipanti; questi ultimi, previo assenso da manifestarsi con atto avente data certa, possono riattribuire all'ente collettivo le eccedenze di ritenute imputate loro, dopo aver corrisposto (mediante sottrazione) il proprio saldo IRPEF, affinché questo possa utilizzare tali importi in compensazione per pagare i propri debiti d'imposta e contributivi.

All'uopo, sono stati appositamente predisposti dei campi nel modello UNICO 2010 SP e PF, al fine di accogliere e monitorare tali passaggi<sup>2</sup>, in ossequio alla precisa condizione posta in tal senso dalla circolare n. 56/E del 2009.

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Funzionamento della compensazione

Il meccanismo di funzionamento della nuova modalità di utilizzo in compensazione delle ritenute d'acconto subite dagli studi associati prevede che l'**associazione professionale** subisce le **ritenute d'acconto** nella misura del 20% sul 100% dei propri **compensi** professionali e le imputa, unitamente al reddito, pro quota ai partecipanti; questi ultimi, previo assenso da manifestarsi con atto avente data certa, possono **riattribuire all'ente collettivo** le **eccedenze** di **ritenute** imputate loro, dopo aver corrisposto (mediante sottrazione) il proprio saldo IRPEF, affinché questo possa utilizzare tali importi in compensazione per pagare i debiti d'imposta e contributivi.

<sup>2</sup> Quest'ultima previsione ha trovato concreta attuazione nella modulistica di UNICO 2010 SP con la previsione specifica di appositi campi nei quali andare a fornire le indicazioni relative alle ritenute d'acconto in questione (righe RK 1, col. 12, e RX 19, col. 3 e 5); specularmente, nel Mod. UNICO 2010 PF è stato istituito un apposito campo (rigo RN 33, col. 3) volto ad accogliere l'importo delle ritenute d'acconto riattribuite all'ente partecipato.

## La soluzione adottata dall'Agenzia

La soluzione adottata da parte dell'Agenzia delle entrate è sicuramente apprezzabile e merita un aperto plauso perché, soprattutto in un momento come quello attuale in cui si stanno sopportando le difficoltà finanziarie causate dalla crisi, è una soluzione operativa che consente ad una vasta platea di contribuenti che era ingiustamente penalizzata di poter ottimizzare i propri flussi finanziari, ma non basta.

La questione delle ritenute d'acconto subite dalle associazioni tra professionisti è da sempre una fonte di preoccupazione e limite allo svolgimento della professione in forma associata, sia per l'entità della stessa ritenuta d'acconto sia per la non possibilità di utilizzare (fino al 1° gennaio 2010)<sup>3</sup> tali ritenute in compensazione orizzontale.

E' indubbio che un primo passo in avanti si sia fatto, ma occorre intervenire normativamente per risolvere una volta per tutte questo annoso problema.

## Le modifiche proposte

In questa sede, si rinnova una proposta di intervento normativo già formulata molti anni or sono in questa Rivista, formulata nell'ambito di un contributo volto a segnalare le criticità operative in cui versavano i professionisti che svolgevano l'attività in forma associata.

Si ritiene che i tempi siano ormai maturi per un intervento legislativo volto ad introdurre normativamente la facoltà di compensare i crediti per le ritenute subite da parte delle associazioni professionali con i debiti dell'associazione stessa: ciò comporterebbe che, non essendo più obbligato l'ente collettivo ad attribuire ai soci e associati le ritenute subite, l'associazione professionale potrebbe utilizzare tali crediti per versare minori tributi e contributi, con immediata agevolazione di carattere

finanziario e parità di trattamento con gli altri soggetti ammessi alla compensazione.<sup>4</sup>

In pratica, si propone di ipotizzare un sistema di funzionamento esattamente inverso a quello (inevitabilmente)<sup>5</sup> delineato dalla circolare n. 56/E del 2009, cioè di prevedere che la regola sia che le ritenute subite dall'ente collettivo siano da subito (nel rispetto dei termini di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997) utilizzabili in compensazione da parte dell'associazione professionale e l'eccezione sia l'attribuzione (di parte o tutte) delle medesime ai singoli partecipanti.

Tale soluzione è agevolmente raggiungibile con l'eliminazione dell'ultimo periodo dell'art. 22, comma 1, del T.U.I.R. che prevede che "le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti".

Sotto il profilo tecnico non vi sarebbero problemi di sorta né per la correttezza né per la contabilizzazione dell'operazione per il fatto che le ritenute subite dall'associazione professionale configurano a tutti gli effetti un credito verso l'Erario (a questo punto, vantato dall'ente collettivo e non più dal socio o associato partecipante).

Con la impostazione suggerita tale credito verrebbe riscosso mediante compensazione direttamente dall'associazione che, in sede di attribuzione dell'utile, attribuirebbe agli associati soltanto l'utile e non più la quota parte delle ritenute subite, al pari di ciò che avviene ora se si pone in atto la soluzione delineata dalla circolare n. 56/E del 2009.

Secondo la soluzione proposta, sarebbe quindi il singolo associato a determinare nel proprio modello UNICO il totale dell'IRPEF da pagare e lo pagherebbe con i criteri usuali, cioè primo e secondo acconto in corso d'anno e saldo l'anno successivo.

<sup>3</sup> La stessa Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare 12 marzo 2010, n. 12/E (in *Banca Dati BIG, IPSOA*), par. 2.11, che "nulla osta" a che tali crediti siano utilizzati in compensazione dallo studio associato già a partire dal 1° gennaio 2010, "mediante lo specifico codice tributo", e che l'unica condizione posta è che l'assenso da parte del socio o associato sia preventivo al concreto utilizzo in compensazione.

<sup>4</sup> Infatti, le imprese (sia in forma individuale sia in forma di società di capitali) e gli esercenti arti e professioni in forma individuale possono utilizzare in compensazione i propri crediti fiscali rispettando soltanto i termini previsti

dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, cioè che tali crediti risultino dalla successiva dichiarazione annuale, senza sottostare ad altre imposizioni o vincoli di carattere formale e/o burocratico

<sup>5</sup> L'Agenzia delle entrate, in effetti, non poteva andare oltre alle previsioni della circolare n. 56/E del 2009, cit., stante l'invalicabile limite del tenore letterale delle disposizioni di riferimento; è per tale ragione che si ritiene assolutamente apprezzabile lo sforzo interpretativo fatto perché consente, comunque, una migliore gestione di tali situazioni rispetto al passato.

#### PROSPETTIVE FUTURE

##### **Compensazione di crediti e debiti**

Si ritiene che i tempi siano ormai maturi per un **intervento legislativo** volto ad introdurre normativamente la facoltà di compensare i crediti per le ritenute subite da parte delle associazioni professionali con i debiti dell'associazione stessa: ciò comporterebbe che, **non** essendo più **obbligato l'ente collettivo ad attribuire ai soci e associati** le ritenute subite, l'associazione professionale potrebbe utilizzare **tali crediti per versare minori tributi e contributi**, con immediata agevolazione di carattere finanziario e parità di trattamento con gli altri soggetti ammessi alla compensazione.

Oltre a quanto sopra, che si ritiene di prioritaria importanza, si suggerisce anche di introdurre una disposizione analoga a quella tuttora vigente per gli intermediari del commercio (art. 25 bis ,

secondo comma, del D.P.R 29 settembre 1973 n. 600), che consente, se si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, di richiedere l'applicazione di un'aliquota ridotta<sup>6</sup> per le ritenute d'acconto. In effetti, non si è mai compreso perché non sia mai stata estesa tale facoltà al mondo del lavoro autonomo che, ben più pesantemente degli intermediari del commercio, avverte tale problema.<sup>7</sup>

#### **Considerazioni conclusive**

Le soluzioni proposte avrebbero, oltre a quanto sopra evidenziato, anche l'indubbio vantaggio di stimolare l'esercizio di una professione in forma associata, dando così una risposta in termini operativi molto chiara ad una sempre più sentita esigenza del mercato.

---

<sup>6</sup> Del 23% commisurata al 20% dell'ammontare delle provvigioni, in luogo dell'ordinario 50%.

<sup>7</sup> Gli intermediari del commercio, infatti, generalmente, hanno una struttura produttiva più snella di quella degli studi professionali, con conseguenti minori costi di gestione, per cui l'effetto delle ritenute d'acconto subite (che sono, ordinariamente, dell'11,5% e non del 20%) produce un impatto di carattere finanziario minore.

# PREMIO DI RISULTATO: SCONTO RIDOTTO PER IL 2009

Tratto da "Guida alle paghe" n.6/2010

A cura di Andrea Barone

Responsabile Analisi Software Lavoro WKI-Giornalista pubblicitaria

## **Esenzione contributiva fino al 2007**

Fino al 31 dicembre 2007 erano escluse dalla base imponibile contributiva le erogazioni incentivanti previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello. L'art. 2 del D.L. n. 67/1997 prevedeva, infatti, l'applicazione ai premi di risultato di un contributo di solidarietà in luogo della contribuzione piena, entro il tetto massimo del 3% della retribuzione imponibile percepita da ciascun lavoratore nell'anno solare di riferimento.

## **Nuovo Sgravio contributivo dal 2008**

L'art. 1, c. 67 della legge n. 247/2007, ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2008, il regime contributivo delle erogazioni previste dai contratti di secondo livello stabilito dal D.L. n. 67/1997, disponendo, in sostituzione dell'abrogata "decontribuzione", la concessione, in via sperimentale per il triennio 2008/2010 e a domanda dei datori di lavoro, di uno sgravio contributivo sui premi di risultato previsti dalla contrattazione collettiva aziendale e territoriale, demandando ad un apposito decreto interministeriale l'attuazione dell'agevolazione.

## **Regole per il 2009**

Per l'anno 2009, il decreto 17 dicembre 2009, pubblicato nella G.U. n. 58/2010, ha definito le regole per l'applicazione dello sconto. L'agevolazione per l'anno 2009 si applicherà fino al 2,25% della retribuzione annua dei lavoratori (nel 2008 il tetto per l'incentivo era pari al 3%). Il bonus sarà fruibile dai datori di lavoro previa presentazione di apposita domanda all'Inps, ma senza graduatorie e click-day: infatti, qualora la copertura finanziaria risulti insufficiente a soddisfare le richieste pervenute, l'Istituto, pur ammettendo tutte le domande, provvederà alla riduzione proporzionale del beneficio.

Le risorse stanziare per il 2009 ammontano a 650 milioni di euro: il 62,5% delle risorse è destinato alla contrattazione aziendale, mentre il 37,5% è riservato alla contrattazione territoriale (è comunque ammesso lo spostamento dei residui inutilizzati da una tipologia all'altra).

Per il beneficio riferito alle erogazioni 2010 bisognerà, invece, attendere un nuovo provvedimento.

## **Soggetti interessati**

Sono interessati all'agevolazione tutti i datori di lavoro del settore privato.

### **Imprese di somministrazione**

Per le imprese di somministrazione lavoro è necessario fare riferimento alla contrattazione di secondo livello sottoscritta dall'impresa utilizzatrice o dalle organizzazioni cui essa aderisce.

### **Soggetti esclusi**

Sono escluse dall'applicazione dello sgravio le pubbliche amministrazioni di cui al D.Lgs. n. 165/2001, relativamente ai dipendenti pubblici per i quali la contrattazione collettiva nazionale è demandata all'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran).

## **Requisiti di accesso allo sgravio**

### **Deposito dei contratti**

Per poter fruire dello sgravio, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, devono essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, anche a cura delle associazioni a cui aderiscono, presso la Direzione provinciale del lavoro entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto 17 dicembre 2009.

### **Caratteristiche delle erogazioni incentivanti**

Tali contratti devono, inoltre, prevedere erogazioni incerte nella corresponsione o nel loro ammontare, correlate a parametri idonei a misurare gli aumenti di produttività, di qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. A tal proposito, il decreto interministeriale specifica che è condizione sufficiente la sussistenza anche di uno solo dei predetti parametri, mentre per i contratti territoriali è anche possibile far riferimento all'andamento delle imprese del settore sul territorio (è il caso, ad esempio, dell'EET nell'edilizia).

### **Regolarità contributiva e rispetto dei contratti collettivi**

La concessione dello sgravio rimane, inoltre, subordinata al rispetto delle condizioni previste dall'art. 1, c. 1175 della legge n. 296/2006 in materia di regolarità contributiva e di rispetto della parte economica degli accordi e contratti collettivi.

### **Indebita fruizione del beneficio**

In caso di indebita fruizione del beneficio, i datori di lavoro, fatta salva l'eventuale responsabilità penale ove il fatto costituisca reato, sono tenuti al versamento dei contributi dovuti nonché al pagamento delle sanzioni civili previste dalla legge.

### **Calcolo del beneficio**

Il citato D.M. 17 dicembre 2009 prevede la concessione di un'agevolazione contributiva sulle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, territoriali ovvero di secondo livello, entro il limite del 2,25% della retribuzione contrattuale annua dei lavoratori.

### **Retribuzione contrattuale**

L'art. 3, c. 2 del decreto precisa che per retribuzione contrattuale si deve intendere "quella disciplinata dall'art. 1, c. 1 della legge n. 389/1989, comprensiva delle erogazioni di cui all'art. 2, c. 1, del presente decreto, con riferimento alle componenti imponibili di cui all'art. 27 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797 e successive modificazioni". Pertanto, la retribuzione contrattuale da utilizzare per la determinazione del limite massimo del 2,25% è quella imponibile annua ai fini previdenziali e comprende il premio oggetto dello sgravio.

Occorre precisare che il tetto del 2,25% potrà essere rideterminato con un successivo decreto, da emanarsi entro il 30 settembre 2010, nel rispetto dei limiti di spesa complessivi; in ogni caso, non potrà eccedere la misura del 5% stabilita dalla legge di attuazione del Protocollo sul welfare del 23 luglio 2007.

### **Misura**

Sui premi di risultato collettivi si applica, nel limite previsto dal decreto, uno sgravio contributivo:

- entro il massimo di 25 punti dell'aliquota a carico del datore di lavoro, considerata al netto delle agevolazioni contributive. Rimane, in ogni caso, escluso dallo sgravio il contributo addizionale dello 0,30% versato al fondo contro la disoccupazione involontaria e utilizzato per finanziare la formazione continua;
- totale sulla quota del lavoratore, ad esclusione del contributo aggiuntivo Ivs dell'1%, calcolato sulla parte di retribuzione

eccedente la prima fascia di retribuzione pensionabile. Pertanto, lo sgravio concesso al lavoratore sarà pari al 9,19%, ovvero al 9,49% in caso di azienda soggetta a Cigs, o al 5,84% nel caso di lavoratore apprendista.

#### **Esempio 1**

##### **Impiegato industria (oltre 50 dipendenti)**

- Retribuzione annua imponibile 2009: € 28.500;
- Premio di risultato: € 1.500;
- Tetto massimo del 2,25%:  $(28.500 + 1.500) \times 2,25\% = € 675$ ;
- Sgravio a favore del datore di lavoro: € 675 x 25% = € 168,75;
- Sgravio a favore del lavoratore: € 675 x 9,49% = € 64,06 (quota da restituire al lavoratore in busta paga);
- Sgravio complessivo: € 232,81 (il recupero dello sgravio complessivo è effettuato utilizzando la denuncia UniEMens).

#### **Esempio 2**

##### **Lavoratore apprendista (azienda oltre i 9 dipendenti)**

- Retribuzione annua imponibile 2009: € 19.000;
- Premio di risultato: € 1.000;
- Tetto massimo del 2,25%:  $(19.000 + 1.000) \times 2,25\% = € 450$ ;
- Sgravio a favore del datore di lavoro: € 450 x 10% = € 45,00;
- Sgravio a favore del dipendente: € 450 x 5,84% = € 26,28;
- Sgravio complessivo: € 71,28.

### **Aliquota Ivs e quota assicurazione Inail**

Si precisa che per le imprese che assolvono la contribuzione pensionistica presso enti diversi dall'Inps, fermo restando il limite massimo del 25%, lo sgravio a favore del datore di lavoro deve essere operato prioritariamente sull'aliquota Ivs; solo in caso di successiva capienza, lo sgravio opera sui contributi minori. Ai fini della determinazione dello sgravio, la quota relativa all'assicurazione Inail resta esclusa.

### **Istanze**

#### **Presentazione**

Per accedere al beneficio contributivo, i datori di lavoro devono presentare in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato, apposita domanda all'Inps.

La domanda deve essere presentata all'Inps anche se i lavoratori sono iscritti ad altri enti di previdenza.

È opportuno precisare che l'istanza eventualmente presentata all'Inps nel mese di settembre 2008 riguardava soltanto l'anno 2008.

Quindi, gli importi presenti in quell'istanza e riferiti agli anni 2009 e 2010 fungevano da "indicazione valutativa degli impegni di spesa".

### **Contenuto**

La domanda deve contenere i seguenti dati:

- dati identificativi dell'azienda;
- tipologia di contratto (aziendale o territoriale) e data di sottoscrizione dello stesso;
- data di avvenuto deposito del contratto presso la Dpl territorialmente competente;
- importo annuo complessivo delle erogazioni corrisposte nel 2009 per le quali si chiede l'ammissione allo sgravio, entro il limite massimo individuale del 2,25% della retribuzione imponibile, e numero dei lavoratori beneficiari;
- ammontare dello sgravio sui contributi previdenziali e assistenziali, dovuti dal datore di lavoro, entro il limite massimo di 25 punti percentuali dell'aliquota a suo carico;
- ammontare dello sgravio in misura pari ai contributi previdenziali e assistenziali dovuti dal lavoratore;
- indicazione dell'Ente previdenziale al quale sono versati i contributi pensionistici.

### **Specifiche tecniche e data trasmissione**

La procedura provvederà ad assegnare a tutte le istanze inviate un numero di protocollo informatico.

L'Inps renderà noto il giorno (e l'ora) a partire dal quale sarà possibile l'inoltro telematico della domanda. Inoltre, con il medesimo messaggio, l'Istituto metterà a disposizione la guida operativa e le specifiche tecniche per la trasmissione.

### **Enti diversi dall'Inps**

Si ricorda che, nel caso di contribuzione pensionistica versata ad altro Ente previdenziale e di contribuzioni minori dovute all'Inps, devono essere presentate due distinte domande.

## **Ammissione allo sgravio**

### **Decorrenza**

L'ammissione all'agevolazione avviene a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a

quello fissato dall'Inps per la presentazione delle istanze.

### **Risorse Insufficienti**

Tutte le istanze presentate saranno accolte. Qualora le risorse stanziare non siano sufficienti a soddisfare tutte le domande, l'Inps provvederà all'eventuale riduzione delle somme richieste da ciascuna azienda e lavoratore, in misura percentuale pari al rapporto tra la quota complessiva eccedente il predetto limite di spesa e il limite di spesa medesimo, dandone tempestiva comunicazione ai richiedenti.

## **Casi particolari**

### **Operazioni societarie**

Nelle ipotesi di operazioni societarie, che comportano il passaggio di lavoratori ai sensi dell'art. 2112 c.c., la domanda di accesso allo sgravio dovrà essere trasmessa dal datore di lavoro subentrante.

### **Dipendente cessato**

Potranno essere inseriti nell'istanza, purché corrisposti nel corso dell'anno 2009, gli importi riferiti a lavoratori cessati. L'importo dei contributi previdenziali e assistenziali trattenuto al lavoratore deve essere restituito.

### **Esempio**

- Retribuzione corrisposta nel 2009 (imponibile contributivo): € 23.000;
- Premio di risultato corrisposto nel 2009: € 1.000;
- Tetto massimo del 2,25%:  $(23.000 + 1.000) \times 2,25\%$ : € 540;
- Sgravio per il datore di lavoro =  $540 \times 25\%$ : € 135,00;
- Sgravio per il lavoratore =  $540 \times 9,49\%$ : € 51,25;
- Sgravio complessivo =  $135,00 + 51,25$ : € 186,25.

### Compilazione della sezione paga del Lul (es. ottobre 2010)

CODICE		DESCRIZIONE				QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE
0001		RETRIBUZIONE LORDA MENSILE						3.000,00	
1101		<b>RESTITUZ. CONTRIB. 2009 (SGRAVIO L. 247/2007)</b>						<b>51,25</b>	
4001		RATA ACCONTO ADD. COM. IRPEF							6,70
4002		RATA ADD. COMUNALE IRPEF							15,25
4003		RATA ADD. REGIONALE IRPEF							51,16
IMP PREVIDENZIALE		CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI			TOT CTR PREVID
3.000,00		284,70							284,70
IMP PREVIDAI		CTR PREVIDAI	INAIL			CTR FASI			TOT CONTRIBUTI
									284,70
	IMP FISCALE	DEDUZIONI	ON. DEDUCIBILI	IMP. FISC. NETTO	IRPEF LORDA	DETRAZIONI	RESTITUZIONE IRPEF		IRPEF NETTA
M	2.715,30	0,00	0,00	2.715,30	725,15	55,97			669,18
A							IMP. TASS. SEP		IRPEF TASS SEP
	GG	DETR. LAV. DIPEND.	DETR. CONIUGE	DETR. FIGLI	DETR. ALTRI FAM.		51,25		12,81
M	31	55,97					TOTALE COMPETENZE		TOTALE TRATTENUTE
A							3.051,25		1.039,80
IMP TFR 1.1.2001		IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT		NETTO A PAGARE
							0,55		<b>2.012,00</b>

Applicazione tassazione separata (art. 17, c. 1, lett. n-bis) del Tuir).  
Nell'esempio l'aliquota applicata è pari al 25%

### Compilazione del flusso UniEMens

#### Conguaglio dell'incentivo

I datori di lavoro ammessi allo sgravio, per conguagliare l'incentivo, dovranno utilizzare il flusso UniEMens individuale.

Presumibilmente, il conguaglio sarà evidenziato nell'elemento <AltrePartiteACredito> contenuto

in <DenunciaAziendale> (si tenga presente che l'Inps, alla data di redazione del presente articolo, non ha ancora fornito istruzioni in proposito).

A parere di chi scrive, è possibile che vengano riutilizzati i codici già istituiti per il quadro "D" del Mod. DM10/2.

Contrattazione Aziendale		Contrattazione Territoriale	
<b>L934</b>	Sgr. Aziendale ex. L. 247/2007 quota a favore del d.d.l.	<b>L936</b>	Sgr. Territoriale ex. L.247/2007 quota a favore del d.d.l.
<b>L935</b>	Sgr. Aziendale ex L. 247/2007 quota a favore del lavoratore	<b>L937</b>	Sgr. Territoriale ex.L. 247/2007 quota a favore del lavoratore



Lo sai che

Con la **Giornaliera Grafica di OSRA** il flusso di lavoro dalla rilevazione delle presenze al calcolo del cedolino mensile è gestito con un'unica videata, semplificando il lavoro dell'operatore.



[Per saperne di più, consulta la scheda prodotto](#)