

LE NOVITÀ IRAP 2023

PREMESSA

Le principali novità che interessano la dichiarazione Irap 2023 relativa al periodo d'imposta 2022 e che verranno prese in esame nel presente lavoro sono l'esclusione dall'ambito di applicazione per le persone fisiche esercenti attività d'impresa commerciale e arti e professioni e la semplificazione delle deduzioni per il personale dipendente.

L'ESCLUSIONE DELLE IMPRESE INDIVIDUALI E DEI PROFESSIONISTI

La prima novità riguarda l'impatto definitivo dell'**esclusione dall'imposta per le persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni** di cui alle lettere *b)* e *c)* del comma 1 dell'articolo 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, prevista dall'articolo 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 - legge di Bilancio 2022.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, l'esclusione si applica alle persone fisiche che esercitano l'**impresa commerciale**, ovvero l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettere *b)* e *c)* del comma 2 dell'art. 32 del TUIR che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa (articolo 55, comma 1, del TUIR), nonché agli esercenti arti e professioni che producono i redditi ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del TUIR. L'esclusione si applica anche all'**impresa familiare** e all'**azienda coniugale non gestita in forma societaria**.

Tali soggetti, invero, già l'anno scorso hanno avuto un primo beneficio dalla suddetta esclusione dall'imposta dal momento che non hanno proceduto al versamento degli acconti. Da quest'anno non avranno alcun obbligo dichiarativo in quanto dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022 risultano esclusi dall'ambito di applicazione. **Rimangono, invece, soggetti all'imposta coloro che producono i suddetti redditi in**

forma diversa da quella individuale. L'articolo 1, comma 8, della legge n. 234/2021, infatti, pur facendo riferimento all'articolo 3, comma 1, lettere *b)* e *c)*, del D.Lgs. n. 446/1997 – che, come è noto, riguarda anche le società semplici, in accomandita semplice, in nome collettivo e quelle a esse equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3 del TUIR che esercitano attività commerciali o arti e professioni – ne limita espressamente l'ambito applicativo alle persone fisiche.

Continueranno, pertanto, a rientrare nell'ambito di applicazione dell'imposta i professionisti che svolgono l'attività nelle varie forme associative previste, compresi gli studi associati costituiti ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1815, oltre naturalmente alle società tra professionisti disciplinate dall'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183 e dal relativo regolamento attuativo (decreto ministeriale 8 febbraio 2013, n. 34).

Peraltro, il disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale presentato alla Camera dei deputati il 23 marzo 2023 prevede all'articolo 8 la revisione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive e, in particolare, il graduale superamento dell'imposta, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

LA SEMPLIFICAZIONE DEL QUADRO IS

La dichiarazione Irap 2023 semplifica la **compilazione del quadro IS** a seguito delle modifiche apportate all'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 dall'articolo 10 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122. La Sez. I del quadro IS – Prospetti vari tiene conto delle modifiche introdotte dal legislatore che, come è noto, ha introdotto la regola secondo cui nella determinazione della base imponibile è pienamente **deducibile il costo del lavoro dei lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato**, mentre per i contratti di lavoro diversi sono deducibili alcune tipologie di spese nonché spettano alcune deduzioni forfetarie.

In particolare, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato (art. 11, comma 4-*octies*). La medesima deduzione spetta, nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto. Il costo del lavoro dei contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato va indicato al rigo IS7, colonna 2. Nella colonna 1 del medesimo rigo, che costituisce un *di cui* della colonna 1, va invece indicato il costo dei lavoratori stagionali indicati *supra*.

Le istruzioni alla dichiarazione Irap avvertono che *le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci non devono ricomprendere nel costo complessivo per il personale dipendente le indennità di trasferta per le quali fruiscono della deduzione di cui al comma 1-bis dell'articolo 11, qualora le stesse siano già state dedotte nel quadro della determinazione della base imponibile.*

In relazione ai soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato sono ammessi in deduzione:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, da riportare al rigo IS1 della dichiarazione;
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da *a)* a *e)*, D.Lgs. n. 446/1997), da riportare al rigo IS4.

Al rigo IS5 va invece riportata la deduzione forfetaria di cui all'articolo 11, comma 4-*bis*.1, D.Lgs. n. 446/1997, spettante ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da *a)* a *e)* del medesimo decreto, a condizione che i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non siano superiori, nel periodo d'imposta, a 400.000 euro. Tale deduzione spetta per un importo pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, fino a un massimo di cinque.

La deduzione va raggugliata (v. art. 11, comma 4-*bis*.2 D.Lgs. n. 446/1997):

- ad anno solare, nel caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno;
- ai giorni di durata del rapporto di lavoro;
- in misura proporzionale nel caso di contratto a tempo parziale.

La deduzione spetta anche se risultano impiegati nell'anno più di cinque lavoratori; in tal caso, il contribuente può scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione. Nella determinazione di tale deduzione vanno esclusi gli apprendisti, i disabili e il personale assunto con contratti di formazione lavoro in quanto il costo del lavoro di tali soggetti è già dedotto mediante la compilazione del rigo IS4 (v. *supra*).

Per le società ed enti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera *e)* del D.Lgs. n. 446/1997 le deduzioni spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali e, in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, l'importo è ridotto in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini dell'imposta e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.



IRAP 2023
Agenzia Entrate

PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IS
Prospetti vari

Mod. N.

			Deduzione
IS1	Contributi assicurativi		,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui ¹ ,00 ²	Deduzione ,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		Deduzione ,00
IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Lavoratori stagionali di cui ¹ ,00 ²	Deduzione ,00
IS8	Somma dei righi IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2		,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)		,00

Va infine ricordato che, secondo quanto disposto dall'articolo 11, comma 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997, per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro.

DISTACCO E SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO

In caso di distacco di personale, il costo del lavoro sostenuto per i dipendenti è deducibile dal datore di lavoro distaccante, ovvero quello presso il quale risulta in forza il lavoratore. Pertanto, il distaccante applica le deduzioni in sede di compilazione del quadro IS degli importi deducibili a seconda delle diverse fattispecie per l'intero periodo del rapporto di lavoro e costi sostenuti (v. *supra*). Assumono allo stesso tempo rilevanza, ai fini del valore della produzione, gli importi riaddebitati al distaccatario a titolo di rimborso delle spese afferenti al medesimo personale.

Quanto alle spese sostenute dal distaccatario che impiega il personale a titolo di rimborso del costo del lavoro al distaccante, invece, come emerge anche dalle istruzioni per la compilazione della dichiarazione Irap 2023, gli importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11).

In buona sostanza, nell'ipotesi, ad esempio, di distacco di un dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato, il distaccante assoggetterà a Irap i costi effettivamente sostenuti, ovvero: le spese rimborsate dal distaccatario concorreranno alla formazione del valore della produzione; per l'intero costo del lavoro maturato nel

periodo d'imposta spetterà la deduzione ai sensi dell'art. 11, comma 4-*octies*. Il distaccatario applicherà le deduzioni spettanti per il periodo di lavoro in cui il lavoratore è stato distaccato.

Per il personale utilizzato nell'ambito di un contratto di somministrazione, l'utilizzatore deduce esclusivamente i costi sostenuti che eccedono le spese di lavoro dipendente: queste ultime, infatti, sono indeducibili dal valore della produzione.

Spettano, invece, le deduzioni di cui all'art. 11 con gli stessi criteri indicati in precedenza per i lavoratori distaccati, con l'avvertenza che assume rilevanza, ai fini della determinazione delle deduzioni spettanti, il contratto di lavoro sottostante al contratto di somministrazione di lavoro. Pertanto, occorre tenere conto del rapporto tra datore di lavoro (società di somministrazione) e dipendente inviato in missione presso l'utilizzatore (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E del 9 giugno 2015).

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**

A cura di:

Sergio Giorgini (coordinamento)

Giuseppe Buscema