

La deduzione dell'IRAP dalle imposte sui redditi: le istanze di rimborso

Gentile cliente con la presente intendiamo informarLa che, **è possibile presentare all'Agenzia delle Entrate le istanze di rimborso** della maggiore IRPEF/IRES versata per i periodi d'imposta 2011 e precedenti (soggetti "solari") per effetto della mancata deduzione **della quota dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato**. Più precisamente, **è possibile richiedere il rimborso delle maggiori imposte IRES/IRPEF versate nei 48 mesi precedenti**, a quello in corso al 31.12.2012 a seguito del precedente regime di indeducibilità. In linea generale, **possono presentare istanza di rimborso, i contribuenti per i quali la base imponibile delle imposte sui redditi è determinata in maniera analitica**, mentre ne restano esclusi coloro per i quali la base imponibile è determinata in maniera forfetaria e per i quali, quindi, non sarebbe consentita in ogni caso una deduzione del tributo dalle imposte sui redditi. Il **prerequisito che deve sussistere per procedere alla richiesta di rimborso è l'esistenza della componente costo del lavoro**. Nel proseguo del presente contributo verranno illustrati, in estrema sintesi: *i) i requisiti per l'ottenimento del rimborso; ii) le modalità di presentazione dell'istanza* (la quale deve avvenire esclusivamente in via telematica); *iii) i termini di presentazione dell'istanza di rimborso*, differenziati a seconda della Regione ed eventualmente della Provincia di domicilio fiscale del contribuente e, nell'ambito della stessa Regione/Provincia, eventualmente anche in base alla tipologia di contribuente; *iv) i criteri per stabilire l'ordine di priorità delle istanze presentate;* *v) i criteri di erogazione dei rimborsi, sulla base delle risorse disponibili*. Ricordiamo, infine che, è possibile richiedere il rimborso delle maggiori imposte IRES/IRPEF versate nei 48 mesi precedenti, a quello in corso al 31.12.2012 a seguito del precedente regime di indeducibilità.

Premessa

L'art. 2 co. 1 del Decreto Legge 201/2011 convertito nella L. 214/2011 ha modificato le modalità applicative della deduzione dell'IRAP dalle imposte sui redditi (introdotta dall'art. 6 del DL 185/2008) **con l'effetto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, sono deducibili dall'IRPEF/IRES:**

→ **la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale** dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge (deduzione analitica);

→ **un'ulteriore quota pari al 10% dell'IRAP corrisposta nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (deduzione forfettaria).**

OSSERVA

Successivamente, l'articolo 4 del DI 16/2012 ha esteso la deducibilità dell'Irap pagata sul costo del personale dipendente e assimilato anche agli esercizi anteriori al 2012, consentendo ai contribuenti **di richiedere il rimborso delle maggiori imposte IRES/IRPEF versate, nei 48 mesi precedenti al periodo d'imposta 2012, a seguito del precedente regime di indeducibilità.**

Per effetto delle predette disposizioni, **l'Agenzia delle Entrate** (provv. 17.12.2012 n. 140973) **ha approvato il modello**, con le relative istruzioni, **per la richiesta di rimborso della maggiore IRPEF/IRES versata per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2012** per effetto della mancata deduzione della quota dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato.

OSSERVA

Con il provvedimento in esame sono state rese note, inoltre, le modalità e i termini (iniziale e finale) di presentazione: l'istanza in parola potrà, infatti, **essere presentata soltanto seguendo la procedura definita dal provvedimento e nel rispetto dello scadenziario allegato al provvedimento in esame** (a partire dalla data e dall'ora di attivazione di apposito canale telematico).

Soggetti che possono accedere al rimborso della maggiore IRES/IRPEF versata

La richiesta di rimborso della maggiore IRPEF/IRES versata per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2012, per effetto della mancata deduzione della quota dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato, **spetta ai seguenti soggetti:**

- **società di capitali e enti commerciali** (art. 5);
- **società di persone e imprese individuali** (art. 5-bis);
- **banche e altri enti e società finanziari** (art. 6);
- **imprese di assicurazione** (art. 7);

→ **persone fisiche, società semplici e quelle a esse equiparate esercenti arti e professioni** (art. 8).

OSSERVA

La deduzione dell'Irap spetta anche ai soggetti diversi da quelli elencati, **a condizione che determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina prevista per le imprese commerciali per opzione** (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).

In linea generale, dunque, **il nuovo regime di deducibilità riguarda tutti i contribuenti per i quali la base imponibile delle imposte sui redditi è determinata in maniera analitica**, mentre ne restano esclusi coloro per i quali la base imponibile è determinata in maniera forfetaria e per i quali quindi non sarebbe consentita in ogni caso una deduzione del tributo dalle imposte sui redditi.

Soggetti interessati	Soggetti esclusi
Le società a responsabilità limitata, per azioni, in accomandita per azioni e gli enti commerciali (art. 5 del D.Lgs. 446/1997)	I soggetti diversi dalle società di capitali che esercitano attività di impresa agricola , allevamento di animali o agriturismo e che determinano l'IRAP ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 446/1997
Gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo , in accomandita semplice e assimilate (art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997)	I soggetti diversi dalle società di capitali che esercitano attività di impresa agricola , allevamento di animali o agriturismo che determinano la base imponibile IRAP ai sensi degli artt. 10 e 10-bis del D.Lgs. 446/1997, cioè con sistema retributivo
Le banche e gli altri enti e società finanziari (art. 6 del D.Lgs. 446/1997)	
Le imprese di assicurazione (art. 7 del D.Lgs. 446/1997)	
Le persone fisiche e le società semplici ed equiparate , esercenti arti e professioni (art. 8	

Peraltro, la relazione illustrativa al D.L. 201/2011 ha indicato chiaramente che **il nuovo regime di deducibilità si applicherà anche agli enti non commerciali e alle Amministrazioni pubbliche**, in **relazione però alle sole attività commerciali** da questi soggetti svolte in via subordinata e riguardo alle quali il reddito è determinato con criteri analitici.

Componente costo del lavoro

Il prerequisite da verificare (per ciascun anno in cui si richiede il rimborso) **è l'esistenza della componente costo del lavoro.** A tal fine, si rammenta che, **nel computo dei costi di lavoro devono essere considerati:**

- **i costi relativi alle retribuzioni correnti** in denaro e in natura;
- **i premi e gli altri elementi simili;**
- **i costi relativi alle retribuzioni differite** (i premi di anzianità), per le quali valgono le precisazioni fatte più avanti;
- **i costi per il personale distaccato di terzi presso la società** ovvero per lavoratori interinali;
- **le indennità di trasferta** (eccetto pié di lista);
- **gli oneri sociali;**
- **i sussidi occasionali e tutti gli altri elementi retributivi registrati nell'esercizio.**

OSSERVA

Oltre alle retribuzioni dei lavoratori subordinati, **rilevano anche i compensi** (aumentati dei relativi contributi) **corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, nonché ad amministratori di società**, in quanto costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR.

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

OSSERVA

In buona sostanza, **occorre sottrarre dall'ammontare delle suddette spese per prestazioni**

di lavoro, le deduzioni previste per ridurre il "cuneo fiscale"(differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore).

Si tratta in particolare:

- **dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;**
- **delle deduzioni forfetarie**, euro 4.600 ovvero 10.600 per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni, **per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta;**
- **delle deduzioni forfetarie**, pari a euro 9.200, aumentati a euro 15.200 per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni, **per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;**
- **dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;**
- **delle spese relative agli apprendisti**, ai disabili e per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.

Individuazione della maggiore IRES/IRPEF rimborsabile

La deduzione può essere fatta valere, come anticipato in premessa, **anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, a condizione che**, alla data del 28 dicembre 2011 (entrata in vigore del DL 201/2011) **era ancora pendente il termine di 48 mesi per richiedere il rimborso.**

OSSERVA

In particolare, il **contribuente può richiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate** (oppure della maggiore eccedenza a credito) **dal 28 dicembre 2007 (per i versamenti in acconto il termine decorre dal momento del versamento del saldo, come indicato nella risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008).**

Pertanto, per **i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, i versamenti relativi ad IRES/IRPEF e addizionali, nonché gli anni interessati dall'istanza devono essere così individuati.**

Anno	Versamento	
2007	1° e 2° rata d'acconto 2007	Rilevano anche se effettuati prima del 28.12.2007 in quanto il relativo saldo scadeva nel 2008 (dopo il 28.12.2007)
2008	Saldo 2007 e 1° e 2° rata d'acconto 2008	Somme pagate nel 2008. In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno
2009	Saldo 2008 e 1° e 2° rata d'acconto 2009	Somme pagate nel 2009. In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno
2010	Saldo 2009 e 1° e 2° rata d'acconto 2010	Somme pagate nel 2010. In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno.
2011	Saldo 2010 e 1° e 2° rata d'acconto 2011	Somme pagate nel 2011. In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno

OSSERVA

Come si evince dalla tabella in esame, **il saldo IRES/IRPEF 2006, ancorché pagato nel 2007, non può costituire oggetto di rimborso**, in quanto per tale versamento, i **48 mesi (decorrenti da giugno 2007) risultano scaduti a giugno 2011.**

Individuazione dell'IRAP versata nel periodo di riferimento

Pertanto, **oltre a considerare i versamenti eseguiti a titolo di imposte dirette (IRES/IRPEF), occorre considerare l'IRAP versata nel medesimo periodo secondo il principio di cassa e non di competenza.** Pertanto, per fare un esempio, **si ipotizzi la seguente situazione** (riferita al periodo d'imposta 2008), **per quantificare (con esattezza) l'ammontare dei versamenti rilevanti ai fini della richiesta di rimborso.**

Giugno/ luglio 2008 (a)	Giugno/luglio 2008 (b)	Novembre 2008 (c)	Giugno/ luglio 2009 (d)	Determinazione dell'IRAP per cassa e non per competenza
Saldo IRAP (anno 2007)	Primo acconto (anno 2008) IRAP	Secondo acconto (anno	Saldo IRAP a debito (anno	(a)+ (b) + (c)

a debito		2008) IRAP	2008)	
Saldo IRAP (anno 2007) a debito	Primo acconto (anno 2008) IRAP	Secondo acconto (anno 2008) IRAP	Saldo IRAP a credito (anno 2008)	(A)+ (b) + (c) –(d)
Saldo IRAP (anno 2007) a credito	Primo acconto (anno 2008) IRAP	Secondo acconto (anno 2008) IRAP	Saldo IRAP a debito (anno 2008)	(b) + (c)
Saldo IRAP (anno 2007) a credito	Primo acconto (anno 2008) IRAP	Secondo acconto (anno 2008) IRAP	Saldo IRAP a credito (anno 2008)	(b) + (c) –(d)

Deduzione analitica e deduzione forfettaria del 10%

Per quanto riguarda la determinazione dell'imposta ammessa al rimborso, **il contribuente dovrà verificare**, peraltro, se (nell'anno in cui va richiedere il rimborso) **ha già usufruito della deduzione forfettaria del 10% prevista per la quota dell'IRAP afferente i costi per il personale e gli oneri finanziari.**

Valutata l'esistenza di tale deduzione **si dovrà**, inoltre, **verificare il caso in cui:**

- la deduzione forfettaria **risulti giustificata esclusivamente dalla partecipazione al valore della produzione imponibile ai fini IRAP di spese per il personale dipendente;**
- la deduzione forfettaria **risulti giustificata**, oltre dalla partecipazione al valore della produzione imponibile ai fini IRAP di spese per il personale dipendente, **anche di oneri finanziari;**
- la deduzione forfettaria **risulti giustificata dalla partecipazione al valore della produzione imponibile ai fini IRAP di soli oneri finanziari.**

OSSERVA

Nel primo caso, **la deduzione analitica** (calcolata sul costo del lavoro) **deve tenere conto di quanto già usufruito a titolo di deduzione forfettaria;** negli altri casi, invece, **nel calcolo della deduzione analitica non si deve tener conto di quanto già fruito a titolo di deduzione forfettaria.**

Data di presentazione dell'istanze

I contribuenti che intendono presentare l'istanza di rimborso IRES / IRPEF collegata all'indeducibilità dell'IRAP riferita alle spese per il personale per gli anni 2007-2011, devono utilizzare esclusivamente l'apposito modello approvato dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento 17.12.2012 da inviare telematicamente nel rispetto delle seguenti scadenze.

OSSERVA

I rimborsi saranno eseguiti secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, in base al programma di trasmissione fissato nel provvedimento direttoriale, differenziato a seconda dell'area geografica di domicilio fiscale del contribuente.

Apertura del canale telematico		Area geografica
Data	Ora	
Venerdì 18.1.2013	12:00	Marche
Lunedì 21.1.2013	12:00	Molise
		Basilicata
		Abruzzo
		Calabria
Mercoledì 23.1.2013	12:00	Valle d'Aosta
		Friuli Venezia Giulia
		Provincia di Bolzano
		Provincia di Trento
Venerdì 1.2.2013	12:00	Sardegna
Lunedì 4.2.2013	12:00	Umbria
Martedì 5.2.2013	12:00	Toscana (persone fisiche)
Mercoledì 6.2.2013	12:00	Toscana (altri soggetti)
Giovedì 7.2.2013	12:00	Liguria
Venerdì 8.2.2013	12:00	Puglia
Lunedì 18.2.2013	12:00	Piemonte (persone fisiche)
Martedì 19.2.2013	12:00	Piemonte (altri soggetti)
Mercoledì 20.2.2013	12:00	Sicilia
Giovedì 21.2.2013	12:00	Emilia Romagna (persone fisiche) eccetto
		Provincia di Bologna
Venerdì 22.2.2013	12:00	Emilia Romagna (altri soggetti) eccetto Provincia di Bologna
Lunedì 25.2.2013	12:00	Provincia di Bologna
Martedì 26.2.2013	12:00	Veneto (persone fisiche)
		Veneto (altri soggetti) eccetto Province di Verona, Vicenza e Treviso
Mercoledì 27.2.2013	12:00	Altri soggetti delle Province di Verona, Vicenza e Treviso
Lunedì 4.3.2013	12:00	Lazio (esclusa Provincia di Roma)
Martedì 5.3.2013	12:00	Provincia di Roma (persone fisiche)
Mercoledì 6.3.2013	12:00	Provincia di Roma (altri soggetti)

Apertura del canale telematico		Area geografica
Data	Ora	
Giovedì 7.3.2013	12:00	Campania (persone fisiche)
Venerdì 8.3.2013	12:00	Campania (altri soggetti)
Lunedì 11.3.2013	12:00	Province di Varese, Como, Monza e della Brianza
Martedì 12.3.2013	12:00	Comune di Milano
Mercoledì 13.3.2013	12:00	Province di Lodi, Pavia e Milano (eccetto Comune di Milano)
Giovedì 14.3.2013	12:00	Province di Bergamo, Sondrio e Lecco
Venerdì 15.3.2013	12:00	Province di Brescia, Cremona e Mantova

Il modello deve essere inviato entro:

- **60 giorni dalle suddette date**, per i termini di decadenza (48 mesi dalla data del versamento) che, **ancora pendenti alla data del 28.12.2011, ricadono nel periodo intercorrente tra il 28.12.2011 e il 60° giorno successivo alle suddette date;**
- **48 mesi dal momento in cui è stato effettuato il versamento**, per i termini di decadenza che scadono oltre il 60° giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica (secondo il predetto calendario).

Modalità di presentazione dell'istanza

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica, utilizzando l'apposito modello reperibile gratuitamente sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it

La trasmissione dei dati contenuti nell'istanza può essere eseguita:

- **direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate;**
- **tramite una società del gruppo, qualora il richiedente appartenga ad un gruppo societario;**
- **tramite i soggetti incaricati** (es. dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro).

OSSERVA

A tal fine, è possibile utilizzare il *software* denominato "RimborsoIrapSpesePersonale", **disponibile gratuitamente sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate a partire dal 3.1.2013.**

Cordiali Saluti
Studio Bombardieri