

CIRCOLARE N. 9
15 GENNAIO 2013

Il rimborso di Ires/Irpef per l'intervenuta deducibilità dell'Irap dovuta sul costo del lavoro

Procedure

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

L'art. 2 comma 1 del D.L. n. 201/2011, cd. "salva Italia", ha previsto che, **a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2012, è possibile dedurre dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo l'Irap riferita alla quota imponibile del costo del personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni** ex art. 11 comma 1 lett. a), 1-*bis*, 4-*bis* e 4-*bis1* del D.Lgs. n. 446/1997.

La disposizione ha effetto per la prima volta con riferimento alle dichiarazioni dei redditi concernenti l'anno 2012 e, in particolare, incide favorevolmente sulla determinazione dell'Ires/Irpef del medesimo anno 2012.

Fino al periodo d'imposta 2011, era prevista una deduzione forfetaria dall'imponibile Ires/Irpef pari al 10% dell'Irap pagata nel periodo d'imposta, a condizione che, nell'esercizio fossero state sostenute spese per il personale dipendente e/o interessi passivi.

Dal 2012 la deduzione forfetaria del 10% dell'Irap resta legata alla sola presenza di interessi passivi netti mentre sarà deducibile integralmente la quota dell'Irap relativa al costo del personale sostenuto

Ai sensi dell'art. 2 comma 1-quater del D.L. n. 201/2011, introdotto dall'art. 4 comma 12 del D.L. n. 16/2012 cd. "semplificazioni fiscali", **la deduzione può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012.**

In tal caso, al contribuente spetta il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate con riferimento ai suddetti periodi di imposta, per effetto della mancata deduzione dell'Irap nella misura ammessa dalla norma.

In attesa delle necessarie istruzioni dell'Agenzia entrate, in ordine:

- alla coesistenza della deduzione forfetaria del 10% e della deduzione analitica dell'Irap riferita alla quota imponibile del costo lavoro,
- e soprattutto per quanto riguarda le concrete modalità di quantificazione della deduzione analitica,

forniamo di seguito alcune indicazioni operative, alla luce delle disposizioni normative, delle interpretazioni fornite dall'Agenzia relativamente alla deduzione forfetaria del 10% e delle interpretazioni elaborate dalla dottrina.

1. Soggetti interessati

I soggetti interessati alla deduzione sono quelli che determinano la base imponibile Irap quale differenza tra i componenti positivi e negativi del valore della produzione, quindi:

- le società di capitali e gli enti commerciali che determinano la base imponibile ex art. 5 D.Lgs. n. 446/1997;
- le società di persone e le imprese individuali che determinano la base imponibile ex art. 5-*bis* D.Lgs. n. 446/1997);
- gli esercenti arti e professioni, in forma individuale e associata che determinano la base imponibile ex art. 8 D.Lgs. n. 446/1997.

Va, in proposito, segnalato, che le attuali regole di determinazione della base imponibile Irap sono in vigore dal periodo d'imposta 2008. Pertanto, con riferimento alle richieste di rimborso relative all'anno 2007 occorrerà fare riferimento alla disciplina precedente.

2. I versamenti IRAP rilevanti

La deduzione va effettuata sulla base del principio di cassa (art. 99 del Tuir), quindi con riferimento all'imposta versata; in particolare il versamento a saldo deve essere assunto per l'intero mentre i versamenti in acconto dovranno essere assunti tenendo in considerazione l'importo massimo deducibile costituito dall'Irap di competenza.

3. Deduzione forfettaria 10% e deduzione analitica

In attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia entrate, per il 2012 si potranno quindi verificare tre scenari:

sostenimento di soli costi del personale



l'Irap deducibile si determinerà analiticamente in relazione alla quota imponibile di tali costi;

sostenimento di soli costi per interessi passivi netti



si applicherà la deduzione forfettaria del 10%;

sostenimento di costi del personale e di interessi passivi netti



spetteranno sia la deduzione analitica che la forfettaria.

4. Le istanze di rimborso per gli anni 2007-2011

Come anticipato, la deduzione può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012.

In tal caso, al contribuente spetta il **rimborso** delle maggiori imposte sui redditi versate con riferimento ai suddetti periodi di imposta, per effetto della mancata deduzione dell'Irap nella misura ammessa dalla norma.

L'Agenzia, con il **Provvedimento direttoriale n. 140973 del 17 dicembre 2012**, ha quindi approvato il modello e le istruzioni per la richiesta in forma telematica del rimborso Ires/Irpef oltre a stabilire il calendario di presentazione delle istanze individuando le date dalle quali l'istanza può essere inviata.

Le annualità che possono essere richieste a rimborso sono le seguenti: 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

4.1 Presentazione dell'istanza solo telematica

L'istanza di rimborso può essere presentata solo telematicamente:

- direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline ovvero tramite i soggetti incaricati;

- oppure utilizzando il software denominato "RimborsoIrapSpesePersonale", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it a partire dal 3 gennaio 2013.

L'Agenzia delle Entrate con ricevuta telematica attesta l'avvenuto ricevimento dell'istanza: essa costituisce prova dell'avvenuta presentazione. Sia l'istanza di rimborso, sia la ricevuta di presentazione devono essere consegnate al contribuente che se ne fa custode.

4.2 Da quando è possibile presentare l'istanza telematica

La trasmissione telematica è effettuata con tempistiche differenti in relazione alla diversa area geografica, determinata in base al domicilio fiscale del contribuente indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, secondo il programma riportato nell'allegato C del provvedimento di approvazione del modello (alla fine viene della presente circolare viene riportato il programma di trasmissione delle istanze di rimborso di cui al citato allegato C).

Dunque, nonostante il canale telematico risulti attivo dal 3 gennaio 2013, i primi contribuenti che potranno inviare telematicamente l'istanza sono quelli della Regione Marche per i quali la decorrenza dell'invio è fissata al 18 gennaio 2013, alle ore 12,00. A seguire gli altri contribuenti in base al calendario previsto. È importante non anticipare l'invio rispetto alla data di decorrenza poiché in questo caso l'istanza verrà posta in coda a tutte le altre (ma sempre nell'ambito dell'area di appartenenza).

Le istanze di rimborso si considerano presentate all'Agenzia delle Entrate secondo l'ordine di trasmissione dei relativi flussi telematici, determinato dal periodo di tempo intercorrente tra:

- l'attivazione della procedura telematica, secondo il programma di cui al calendario di presentazione;
- l'invio della istanza, indipendentemente dalla data in cui è avvenuta la trasmissione.

4.3 Quali sono i versamenti rimborsabili

L'istanza di rimborso è presentata:

- in generale, entro 48 mesi dalla data del versamento (art. 38 del D.P.R. n. 602/1973);
- quando il termine di 48 mesi (purché ancora pendente alla data del 28 dicembre 2011) cade entro il 60° giorno successivo alla predetta data di attivazione, l'istanza va presentata entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio.

Per l'Irap relativa al periodo d'imposta 2011 (se coincidente con l'anno solare), si fa riferimento al pagamento del saldo avvenuto a luglio 2012 (R.M. n.459/E/08). Da quel momento si hanno 48 mesi di tempo per chiedere il rimborso dell'Irap relativa al 2011. Ne consegue che il termine ultimo per l'invio dell'istanza telematica relativa all'anno 2011 è fissato al 16 luglio 2016 (16 agosto se si è slittato il versamento dell'Irap al 16 agosto 2012). E così via a scalare per gli anni precedenti.

È bene ricordare che il dies a quo per il calcolo dei 48 mesi decorre non dal versamento degli acconti, bensì dal versamento del saldo che perfeziona l'obbligo giuridico di pagamento dell'Irap. E ciò nonostante a saldo non si sia pagato nulla poiché l'acconto è stato magari eccedente rispetto a quanto dovuto a consuntivo.

4.4 Pagamenti con termini pendenti al 28 dicembre 2011

La norma che consente il diritto al rimborso è entrata in vigore il 28 dicembre 2011 (L. n. 214/2011 di conversione del D.L. n. 201/2011), ma di fatto si è reso necessario attendere il modello di istanza per poter richiedere il rimborso medesimo. Per ragioni di congruità e

coerenza il provvedimento cristallizza dal punto di vista temporale i versamenti precedenti al 28 dicembre 2011 ai fini del computo dei 48 mesi precedenti.

In concreto, gli acconti relativi al periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2007 (il cui termine di perfezionamento è da intendersi in via generale il mese di giugno 2008) possono essere chiesti a rimborso entro il 60° giorno successivo all'apertura del canale telematico.

scadenza acconto	scadenza saldo	termine ultimo per l'invio dell'istanza
giugno e novembre 2007	16 giugno 2008	60 gg. dall'apertura del canale telematico, ore 24.00
giugno e novembre 2008	16 giugno 2009	16 giugno 2013, ore 24.00
giugno e novembre 2009	16 giugno 2010	16 giugno 2014, ore 24.00
giugno e novembre 2010	16 giugno 2011	16 giugno 2015, ore 24.00
giugno e novembre 2011	16 giugno 2012	16 giugno 2016, ore 24.00

I termini sopra indicati si riferiscono alle scadenze canoniche e non prendono in considerazione eventuali versamenti nei trenta giorni successivi con la maggiorazione dello 0,40%, ovvero a proroghe nei versamenti disposte per legge.

4.5 Annualità pregresse con richiesta di rimborso già presentata

La richiesta di rimborso degli anni pregressi può "intersecarsi" con una precedente richiesta di rimborso a suo tempo presentata con riferimento al cosiddetto Rimborso Irap 10% di cui all'art. 6 del D.L. n. 185/2008. Ciò non toglie che per ottenere l'ulteriore rimborso dell'attuale credito, l'istanza telematica ora approvata deve essere presentata.

4.6 Come avviene il rimborso

Per le istanze pervenute nei termini, l'Agenzia provvede a soddisfare le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono:

- ai periodi d'imposta più remoti;
- nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, darà priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine cronologico riferito a ciascuno degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti.

Dunque, come già detto, in linea di principio non vi è una (stretta) esigenza della corsa al click day poiché, in conformità con quanto già previsto in occasione del precedente rimborso (anni ante 2007) vige la par condicio. Ed infatti, il provvedimento prevede che qualora le disponibilità finanziarie di un esercizio non consentano di erogare integralmente i rimborsi validamente liquidati di uno o più periodi d'imposta, fermo restando il pagamento dei rimborsi residui relativi all'annualità non completata con le modalità ora descritte, quelli relativi al primo periodo d'imposta interamente non pagato saranno erogati in acconto proporzionalmente rispetto all'ammontare complessivo dei rimborsi liquidati. Tali pagamenti saranno integrati, a saldo delle somme richieste, nel corso degli esercizi successivi.

Dunque, ad esempio, laddove le risorse ad oggi stanziare dovessero essere sufficienti per garantire i soli rimborsi relativi ai periodi d'imposta 2007 e 2008, gli stessi saranno erogati integralmente (ovviamente, a condizione che la relativa domanda sia stata validamente presentata).

In termini di concreto incasso del rimborso (una volta liquidate le diverse posizioni a credito dei contribuenti) l'erogazione avverrà in base all'ordine cronologico delle domande protocollate ma, comunque, la diversa tempistica di invio delle istanze prevista per ciascuna Regione non inciderà in nessun caso nella determinazione dell'ordine di trasmissione.

CALENDARIO DI TRASMISSIONE DELLE ISTANZE DI RIMBORSO		
Data di apertura del canale telematico	Orario di apertura del canale telematico	Regioni, province e comuni
18.1.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Marche
21.1.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Molise
	Ore 12.00	Abruzzo
	Ore 12.00	Calabria
	Ore 12.00	Basilicata
23.1.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Valle d'Aosta
	Ore 12.00	Friuli Venezia Giulia
	Ore 12.00	Provincia di Bolzano
	Ore 12.00	Provincia di Trento
1.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Sardegna
	Ore 12.00	Umbria
4.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Toscana - persone fisiche
5.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Toscana - soggetti diversi persone fisiche
6.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Liguria
7.2.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Puglia
8.2.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Piemonte - persone fisiche
18.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Piemonte - soggetti diversi persone fisiche
19.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Sicilia
20.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Emilia Romagna (esclusa la provincia di Bologna) - persone fisiche
21.2.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Emilia Romagna (esclusa la provincia di Bologna) - soggetti diversi persone fisiche
22.2.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Provincia di Bologna
25.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Veneto - persone fisiche
26.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Veneto (escluse le province di Verona, Vicenza e Treviso) - soggetti diversi persone fisiche
27.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Province di Verona, Vicenza e Treviso - soggetti diversi persone fisiche
4.3.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Lazio (esclusa la provincia di Roma)
5.3.2013 (martedì)	Ore 12.00	Provincia di Roma - persone fisiche
6.3.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Provincia di Roma - soggetti diversi persone fisiche
7.3.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Campania - persone fisiche
8.3.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Campania - soggetti diversi persone fisiche
11.3.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Province di Varese, Como e Monza e della Brianza
12.3.2013 (martedì)	Ore 12.00	Comune di Milano
13.3.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Province di Lodi, Pavia e Milano (escluso il Comune di Milano)
14.3.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Province di Bergamo, Sondrio e Lecco
15.3.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Province di Brescia, Cremona e Mantova