

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **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
<b>Le società a responsabilità limitata, per azioni, in accomandita per azioni e gli enti commerciali</b> (art. 5 del D.Lgs. 446/1997)	<b>I soggetti diversi dalle società di capitali che esercitano attività di impresa agricola</b> , allevamento di animali o agriturismo e che determinano l'IRAP ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 446/1997
<b>Gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo</b> , in accomandita semplice e assimilate (art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997)	<b>I soggetti diversi dalle società di capitali che esercitano attività di impresa agricola</b> , 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
<b>Le banche e gli altri enti e società finanziari</b> (art. 6 del D.Lgs. 446/1997)	
<b>Le imprese di assicurazione</b> (art. 7 del D.Lgs. 446/1997)	
<b>Le persone fisiche e le società semplici ed equiparate</b> , 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.**

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

<b>2009</b>	<b>Saldo 2008 e 1° e 2° rata d'acconto 2009</b>	<b>Somme pagate nel 2009.</b> In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno
<b>2010</b>	<b>Saldo 2009 e 1° e 2° rata d'acconto 2010</b>	<b>Somme pagate nel 2010.</b> In riferimento agli acconti, questi rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno.
<b>2011</b>	<b>Saldo 2010 e 1° e 2° rata d'acconto 2011</b>	<b>Somme pagate nel 2011.</b> 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**

Peraltro, **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.**

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

(anno 2007) a credito	(anno 2008) IRAP	acconto (anno 2008) IRAP	credito (anno 2008)	
--------------------------	------------------	-----------------------------	------------------------	--

### **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

Apertura del canale telematico		Area geografica
Data	Ora	
		Basilicata
		Abruzzo
		Calabria
		Valle d'Aosta
<b>Mercoledì 23.1.2013</b>	12:00	Friuli Venezia Giulia
		Provincia di Bolzano
		Provincia di Trento
<b>Venerdì 1.2.2013</b>	12:00	Sardegna
		Umbria
<b>Lunedì 4.2.2013</b>	12:00	Toscana (persone fisiche)
<b>Martedì 5.2.2013</b>	12:00	Toscana (altri soggetti)
<b>Mercoledì 6.2.2013</b>	12:00	Liguria
<b>Giovedì 7.2.2013</b>	12:00	Puglia
<b>Venerdì 8.2.2013</b>	12:00	Piemonte (persone fisiche)
<b>Lunedì 18.2.2013</b>	12:00	Piemonte (altri soggetti)
<b>Martedì 19.2.2013</b>	12:00	Sicilia
<b>Mercoledì 20.2.2013</b>	12:00	Emilia Romagna (persone fisiche) eccetto Provincia di Bologna
<b>Giovedì 21.2.2013</b>	12:00	Emilia Romagna (altri soggetti) eccetto Provincia di Bologna
<b>Venerdì 22.2.2013</b>	12:00	Provincia di Bologna
<b>Lunedì 25.2.2013</b>	12:00	Veneto (persone fisiche)
<b>Martedì 26.2.2013</b>	12:00	Veneto (altri soggetti) eccetto Province di Verona, Vicenza e Treviso
<b>Mercoledì 27.2.2013</b>	12:00	Altri soggetti delle Province di Verona, Vicenza e Treviso
<b>Lunedì 4.3.2013</b>	12:00	Lazio (esclusa Provincia di Roma)
<b>Martedì 5.3.2013</b>	12:00	Provincia di Roma (persone fisiche)
<b>Mercoledì 6.3.2013</b>	12:00	Provincia di Roma (altri soggetti)
<b>Giovedì 7.3.2013</b>	12:00	Campania (persone fisiche)
<b>Venerdì 8.3.2013</b>	12:00	Campania (altri soggetti)
<b>Lunedì 11.3.2013</b>	12:00	Province di Varese, Como, Monza e della Brianza
<b>Martedì 12.3.2013</b>	12:00	Comune di Milano
<b>Mercoledì 13.3.2013</b>	12:00	Province di Lodi, Pavia e Milano (eccetto Comune di Milano)
<b>Giovedì 14.3.2013</b>	12:00	Province di Bergamo, Sondrio e Lecco
<b>Venerdì 15.3.2013</b>	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](http://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.**

*Alla luce di quanto sopra, si resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento in merito alle problematiche connesse a quanto argomentato, nonché a predisporre e trasmettere in via telematica il modello di rimborso. I clienti interessati sono invitati a prendere contatto con la segreteria dello studio al fine di definire la pratica di rimborso e il relativo costo.*

Cordiali saluti

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**