

Deducibilità IRPEF/IRES della componente IRAP per il costo del lavoro – Al via i rimborsi

18 Gennaio 2013

Dal 18 gennaio 2013 le imprese possono richiedere all'Agenzia delle Entrate, in via telematica e secondo una specifica tempistica variabile per aree geografiche, il rimborso IRPEF/IRES, per le annualità 2007-2011, commisurato alla quota IRAP versata e riferita al costo del personale dipendente.

Lo prevede il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2012 Prot. n.2012/140973** che approva, altresì, il Modello relativo all'istanza di rimborso, con le relative Istruzioni, disponibile sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Come noto, l'art.2 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011 (cd. "*Decreto Monti*") prevede l'integrale deducibilità, ai fini IRPEF/IRES, della quota IRAP gravante sul costo del lavoro dipendente e assimilato[1].

In pratica, il 100% della quota di IRAP riferita al costo dei lavoratori dipendenti (al netto delle deduzioni spettanti[2]) va ad abbattere il reddito imponibile IRPEF/IRES del datore di lavoro.

Le suddette **disposizioni** hanno **efficacia** dal **periodo d'imposta 2012**, nonché per i **periodi precedenti**, per i quali, alla data del 28 dicembre 2011[3], non sia ancora scaduto il termine di 48 mesi dalla data del versamento ai fini della richiesta di rimborso[4].

In sostanza, possono essere chieste a rimborso le maggiori imposte sui redditi (ovvero la maggiore eccedenza a credito), versate dal 28 dicembre 2007 al 28 dicembre 2011[5], a condizione che sussista il presupposto per la richiesta di rimborso, consistente nella concorrenza degli oneri per il personale alla determinazione della base imponibile IRAP.

Circa l'**ambito soggettivo**, la facoltà di richiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate è riconosciuta alle:

- società di capitali e enti commerciali[6];
- società di persone e imprese individuali[7];
- banche e altri enti e società finanziari[8];
- imprese di assicurazione[9];
- persone fisiche, società semplici ed equiparate esercenti arti e professioni[10].

Pertanto, anche le **imprese operanti** nel **settore** delle **costruzioni possono beneficiare** dei predetti **rimborsi IRPEF/IRES**, sempreché abbiano sostenuto oneri per il personale che abbiano concorso alla determinazione della base imponibile IRAP.

Per quel che riguarda, invece, le **modalità di calcolo** sia della **quota IRAP deducibile dalle imposte dirette**, sia dell'**IRPEF/IRES rimborsabile**, in assenza di precise indicazioni ministeriali, si ritiene che possa essere utilizzato il seguente procedimento:

1. individuazione dell'importo delle **spese** per il **personale dipendente ed assimilato**[\[11\]](#) **sostenute** in ogni periodo d'imposta del **quinquennio 2007-2011**.

Si tratta, tra l'altro, di:

- salari e stipendi;
- oneri sociali;
- trattamento di fine rapporto;
- trattamento di quiescenza e simili;

2. applicazione delle **deduzioni IRAP** spettanti ai sensi dell'art.11, co.1, lett.a, nn.1-5, co. 4-*bis*, co. 4-*bis*1 e 4-*septies* del D.Lgs. 446/1997.

Si tratta, in particolare, di:

- **contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (premi INAIL);**
- **«deduzioni per scaglioni» a favore delle PMI**[\[12\]](#):

- Base Imp. = € 180.759,91 deduzione pari a € 7.350;
- € 180.759,91 < Base Imp. = € 180.839,91 deduzione pari a € 5.500;
- € 180.839,91 < Base Imp. = € 180.919,91 deduzione pari a € 3.700;
- € 180.919,91 < Base Imp. = € 180.999,91 deduzione pari a € 1.850;

- **«deduzioni per dipendenti»:**

- contributi previdenziali ed assistenziali per dipendenti a tempo indeterminato;
- «*deduzione forfetaria*» pari a € 4.600 per ogni dipendente a tempo indeterminato, aumentata a € 10.600 per dipendenti di sesso femminile e per quelli di età < 35 anni[\[13\]](#);

- **in alternativa alle 2 precedenti:**

- o spese per apprendisti, disabili, assunti con contratto di formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo;

- o solo per soggetti con componenti positivi = € 400.000: «*deduzione forfetaria*» pari a € 1.850 per ogni dipendente (esclusi apprendisti, disabili e assunti con CFL) sino ad un massimo di 5;

3. individuazione dell'**incidenza** del **costo** del **personale** sulla base imponibile IRAP.

In particolare, si ritiene che questa vada determinata effettuando il **rapporto** tra il **costo netto** del **personale** (precedenti punti 1 e 2) e l'**ammontare complessivo** della base imponibile del periodo d'imposta di riferimento (**valore** della **produzione** al netto di tutte le deduzioni spettanti);

4. determinazione dell'**ammontare** dell'**IRAP** già **versata** e **riferita** al **costo** del **personale**.

Tale **importo** si **ottiene applicando** la **percentuale risultante** dal **rapporto**, di cui al punto 3, all'**IRAP versata** nel medesimo periodo d'imposta[\[14\]](#).

In tal ambito, occorre precisare che, nell'ipotesi in cui l'impresa abbia già fruito della previgente deduzione forfetaria dall'IRPEF/IRES della quota IRAP pari al 10% delle spese per il personale

dipendente, in vigore fino al 2011[15], la quota IRAP deducibile deve essere determinata al netto dell'IRAP già dedotta ai sensi di tale disposizione (cfr. anche rigo RI3, colonna 2 e 3, e relative Istruzioni al Modello);

5. deduzione dell'IRAP pagata e relativa al costo del personale, come ricostruita in base al punto 4, **dalla base imponibile IRPEF/IRES** del periodo d'imposta di riferimento.

La nuova base imponibile, così rideterminata, consente di ricalcolare l'imposta, applicando le aliquote previste, rispettivamente, ai fini IRPEF/IRES;

6. determinazione dell'importo richiedibile a rimborso, risultante dalla **differenza fra l'imposta originariamente versata[16] e l'IRPEF/IRES ricalcolata** in base al punto 5 (cfr. rigo RI5, colonna 6 del Modello).

L'**istanza** di rimborso deve essere **presentata**, esclusivamente in via telematica, **entro** i seguenti termini:

- in linea generale, **48 mesi** dalla data di **versamento** delle **imposte sui redditi**;
- 60 giorni dall'attivazione della procedura di rimborso (variabile per area geografica secondo la calendarizzazione fissata dal Provvedimento Prot. n.2012/140973), nell'ipotesi in cui il termine di 48 mesi, ancora pendente al 28 dicembre 2011, scada entro i predetti 60 giorni.

In merito, nelle Istruzioni al Modello viene precisato che la **richiesta telematica di rimborso deve essere presentata anche nelle ipotesi in cui siano già state presentate a suo tempo l'istanza telematica ai sensi dell'art.6 del D.L. 185/2008, ovvero** (alla data del 2 marzo 2012) **quella cartacea[17] ai sensi dell'art.38 del D.P.R. 602/1973.**

Il Provvedimento precisa, altresì, le modalità di erogazione dei rimborsi nell'**ipotesi di mancata disponibilità delle risorse finanziarie**, fermo restando che viene garantito l'assolvimento di tutte le richieste di rimborso.

Al riguardo, si riporta il **calendario per l'invio delle istanze telematiche** di rimborso, con la precisazione che *«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 (...), e l'invio della stessa istanza, indipendentemente dalla data in cui è avvenuta la trasmissione.»*

Le istanze trasmesse precedentemente rispetto alla tempistica prevista per ciascuna regione si considerano inviate per ultime (nel senso che viene loro assegnata l'ultima posizione dell'ordine di trasmissione come sopra determinato).

In pratica, verranno soddisfatte, dapprima, le richieste di rimborso che si riferiscono ai periodi d'imposta più remoti e, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, la priorità dei rimborsi segue l'ordine di trasmissione delle relative istanze (riferito a ciascuno degli uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti).

^[1] [Cfr. ANCE "Legge 214/2011, di conversione del D.L. 201/2011 \(Manovra Monti\)" - ID n. 5258 del 10 gennaio 2012.](#)

^[2] Ai sensi dell'art.11, co.1, lett.a, 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D.Lgs. 446/1997.

^[3] Si tratta della data di entrata in vigore della legge 214/2011, di conversione del D.L. 201/2011 (cfr. anche l'art.2 dello stesso, come modificato dall'art.4, co.12, del D.L. 216/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 44/2012 - cd. "Decreto Milleproroghe 2012").

^[4] Ai sensi dell'art.38 del D.P.R. 602/1973.

^[5] Per i versamenti in acconto, il termine dei 48 mesi decorre dal versamento del saldo (cfr. le Istruzioni al Modello e R.M. 459/E/2008).

^[6] Cfr. art.5, D.Lgs. 446/1997.

^[7] Cfr. art.5-bis, D.Lgs. 446/1997.

^[8] Cfr. art.6, D.Lgs. 446/1997.

^[9] Cfr. art.7, D.Lgs. 446/1997.

^[10] Cfr. art.8, D.Lgs. 446/1997.

^[11] L'art.2, co.1, del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011, si riferisce, infatti, alla nozione di «personale dipendente ed assimilato» - cfr. anche artt.5 - 5-bis, D.Lgs. 446/1997 e art.2425, lett.B, n.9, c.c.

^[12] A partire dal 2014, gli importi deducibili per scaglioni verranno aumentati nella misura prevista dall'art.1, co.484, lett.b, della legge 228/2012 - legge di Stabilità 2013 - [cfr. ANCE "Legge di Stabilità 2013 - Le misure fiscali d'interesse per il settore" - ID n. 9532 - 11 gennaio 2013.](#)

^[13] Nelle regioni del Mezzogiorno gli importi sono pari, rispettivamente, a € 9.200 e € 15.200. Per completezza, si ricorda che, per tutte le regioni, dal 2014 gli importi deducibili verranno incrementati ai sensi dell'art.1, co.484, lett.a, della medesima legge di Stabilità 2013.

^[14] Al riguardo, nelle Istruzioni al Modello viene specificato che «*Nel rigo RI3 va determinata la quota di IRAP deducibile dal reddito ai fini IRPEF/IRES, pari all'imposta relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti (...) versata nel periodo d'imposta di riferimento, sia a titolo di saldo che di acconto. A questo fine, è necessario che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento IRAP, a saldo e in acconto, gli oneri per il personale abbiano concorso alla determinazione della base imponibile dell'IRAP*».

^[15] Dal 2008 era stata, infatti, prevista la deducibilità forfetaria dall'IRPEF/IRES del 10% dell'IRAP versata in presenza di spese per il personale dipendente e assimilato (art.6 del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009). La disposizione è stata, poi, abrogata dall'art.2, co.1-bis, del "Decreto Monti", ed è ora in vigore solo per la deducibilità, in misura pari al 10%, dell'IRAP dovuta sugli interessi passivi ed oneri assimilati (al netto degli interessi attivi e proventi assimilati).

^[16] Si tratta dell'imposta a debito indicata nella dichiarazione dei redditi.

^[17] Nelle Istruzioni al Modello viene previsto che, per consentire il loro esame in via prioritaria, tali istanze debbano essere inviate entro 60 giorni dall'attivazione della procedura telematica.

9687-calendario per l'invio delle istanze telematiche .pdf [Apri](#)

9687-Provvedimento Prot. n.2012-140973 .pdf [Apri](#)