



# ARDIANI & ASSOCIATI

STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA



## **Deducibilità dall'IRPEF / IRES dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato**

*Istanza di rimborso per gli anni pregressi*

***Venerdì 18 gennaio 2013***

*Confindustria Udine*

*Alessandro Ardiani - Dottore Commercialista in Manzano*

# L'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito

- E' stata prevista dalla norma originaria:
  - (art. 1, co. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446)
- E' stata successivamente confermata:
  - (art. 1, co. 43, L. 24 dicembre 2007, n. 244):

*“l'IRAP assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale... Al fine di assicurare il rispetto delle regole derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita adottato dall'Unione europea e di garantire il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica fissati a livello europeo, ... resta comunque ferma l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali”.*

## L'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito

- Alcune commissioni tributarie avevano sollevato la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'articolo 53 della costituzione che sancisce il principio di capacità contributiva.
- Con ordinanza 30 luglio 2009, n. 258 la Corte Costituzionale ha rilevato che nel frattempo era intervenuta una nuova disposizione (articolo 6 del D.L. 29 novembre 2008 n.185) con cui era stato ammesso in deduzione il 10 per cento dell'IRAP e che pertanto *“occorre restituire gli atti alle commissioni tributarie ripetenti, perché operino una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione”*.

# Deduzione dell'IRAP dall'IRES

## Disposizioni in vigore fino al periodo d'imposta 2011

- ✓ L'articolo 6, comma 1, del D.L. 185/2008 disciplina **a regime** e a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 la deduzione forfetaria di un importo pari al **10% dell'IRAP versata nel periodo di imposta** dall'imponibile IRES / IRPEF;
- ✓ il testo della norma in vigore fino al periodo di imposta 2011 (per i soggetti “solari”) prevedeva che per la deduzione *dovessero* concorrere a formare il valore della produzione:
  - ❖ spese per lavoro dipendente e assimilato, **oppure**
  - ❖ interessi passivi (al netto di quelli attivi).

(D.L. 6 dicembre 2011 n. 201)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES / IRPEF**

### **Norma a regime**

L'art. 2 del D.L. n. 201/2011:

- ❖ A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, **ha abrogato** la deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP con riferimento alle spese per i lavoratori dipendenti e assimilati mantenendola solo in presenza degli interessi passivi;
- ❖ **ha previsto** la deduzione integrale dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato.

(D.L. 6 dicembre 2011 n. 201)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES / IRPEF**

### **Norma a regime**

L'art. 2 del D.L. n. 201/2011:

- ✓ È una norma innovativa applicabile solo a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.
- ✓ Non aveva risolto la questione della legittimità costituzionale per i periodi di imposta precedenti.
- ✓ Molti contribuenti avevano presentato istanza di rimborso ed esistevano controversie pendenti a seguito di tali istanze.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

L'art. 4, comma 12 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012 prevede che:

- potranno essere presentate istanze di rimborso IRES/IRPEF versata in eccesso per i periodi di imposta precedenti al 2012, qualora per detti periodi la deduzione, pur in presenza di IRAP riferita al costo del lavoro:
  - ✓ non sia stata effettuata;
  - ✓ sia stata effettuata in misura pari al 10% e inferiore a quella spettante in base alle regole applicabili dal 2012.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Soggetti legittimati a chiedere il rimborso**

Possono presentare istanza di rimborso:

- ✓ le società di capitali;
- ✓ le società di persone e le imprese individuali;
- ✓ le banche, gli enti e le società finanziarie;
- ✓ le imprese di assicurazione;
- ✓ le persone fisiche esercenti arti e professioni, le società semplici ed equiparate a norma dell'art. 5, co. 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917



(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- Le istanze di rimborso possono essere presentate per i periodi d'imposta per i quali, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 201/2011 (28 dicembre 2011) era ancora pendente il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento, previsto dall'articolo 38 del DP R n. 602/1973 per le richieste di rimborso dei versamenti diretti.

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- Le modalità di presentazione delle istanze di rimborso e le disposizioni attuative erano state demandate ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.
- Il provvedimento del 17 dicembre 2012 ha approvato:
  - ✓ il modello per l'istanza di rimborso e le relative istruzioni;
  - ✓ le modalità ed i termini di presentazione.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- L'istanza dovrà essere presentata esclusivamente in via telematica direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline oppure tramite gli intermediari abilitati.
- La trasmissione telematica potrà essere effettuata utilizzando anche l'apposito *software* denominato “*Rimborso Irap Spese Personale*” disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF Istanze di rimborso per anni pregressi**

- La trasmissione verrà effettuata per ciascuna area geografica in base al domicilio fiscale del contribuente, secondo il programma riportato nell'allegato “C” al Provvedimento.

**Per il Friuli Venezia Giulia l'apertura del canale telematico è prevista per mercoledì 23 gennaio alle 12.00.**

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- Le istruzioni al modello precisano che l'istanza deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio.

I contribuenti del Friuli Venezia Giulia

dovranno pertanto inviare le istanze **entro il prossimo 24 marzo**

- **Nota bene:** se le istanze verranno presentate in data e ora antecedente a quella prevista dal programma, alle stesse verrà assegnata, per l'area geografica di riferimento, l'ultima posizione dell'ordine di trasmissione.

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- Criterio di priorità delle istanze presentate:
  - ❖ per le istanze presentate entro le 24.00 del 60° giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica, l'Agenzia provvederà a soddisfare le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono ai periodi di imposta più remoti
  - ❖ nell'ambito del medesimo periodo d'imposta verrà data priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine di trasmissione dei flussi telematici.

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- *segue* –
- Criterio di priorità delle istanze presentate:
  - ❖ qualora non vi sia una piena capienza delle disponibilità finanziarie, per il periodo di imposta per il quale non vi sarà una sufficiente disponibilità i rimborsi saranno comunque erogati in acconto in proporzione all'ammontare complessivo dei rimborsi liquidati
  - ❖ i pagamenti a saldo degli importi dovuti verranno integrati nel corso degli esercizi successivi.

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

### **Istanze di rimborso per anni pregressi**

- *segue* –
- Criterio di priorità delle istanze presentate:
  - **Non si tratta pertanto di un vero e proprio “*Click day*”** in quanto tutti i contribuenti che presenteranno l'istanza nei termini previsti riceveranno il rimborso, ancorché in misura temporaneamente ridotta in funzione dei fondi disponibili.
  - L'unico concreto vantaggio di inviare le istanze per primi è quello di ricevere il rimborso con priorità rispetto a chi le avrà inviate successivamente.



# **Annualità ammesse al rimborso**

## **Risoluzione Agenzia Entrate 2-12-2008, n. 459/E**

- Per individuare il momento da cui inizia a decorrere il termine, a pena di decadenza, per presentare istanza di rimborso di versamenti effettuati in eccedenza, si deve stabilire se l'obbligo tributario esisteva o meno al momento del pagamento.

## **Annualità ammesse al rimborso**

### **Risoluzione Agenzia Entrate 2-12-2008, n. 459/E**

- A. Se il pagamento è stato effettuato in totale assenza del presupposto, il termine inizia a decorrere dalla data del pagamento stesso.
- B. Se la richiesta di restituzione riguarda eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, a cui non corrisponda in seguito la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva, il termine decorre dal versamento del saldo.

## Annualità ammesse al rimborso

- Le istruzioni al modello chiariscono che :
  - ✓ il contribuente può chiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi (IRES ed IRPEF) oppure della maggiore eccedenza a credito, versate dal 28 dicembre 2007;
  - ✓ per i versamenti in acconto, il termine decorre dal momento del versamento del saldo e pertanto l'istanza potrà includere i versamenti IRES ed IRPEF effettuati in acconto per il periodo di imposta 2007, poiché il termine per il versamento del saldo era stabilito al 16 giugno 2008.

## **Annualità ammesse al rimborso**

- Per i soggetti che hanno il periodo di imposta coincidente con l'anno solare, potrà essere presentata l'istanza e rideterminata la base imponibile IRES e IRPEF relativa ai seguenti periodi di imposta:
  - 01. 01. 2007 - 31. 12. 2007
  - 01. 01. 2008 - 31. 12. 2008
  - 01. 01. 2009 - 31. 12. 2009
  - 01. 01. 2010 - 31. 12. 2010
  - 01. 01. 2011 - 31. 12. 2011

## Contribuenti che hanno già presentato istanze di rimborso cartacee

Le istruzioni al modello precisano che :

- per i contribuenti che avessero già presentato istanze di rimborso cartacee con le modalità e nei termini previsti dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602 / 1973 è necessario che le stesse vengano nuovamente presentate all'Agenzia delle Entrate entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica per consentire l'esame "*in via prioritaria*".
- in ogni caso per tali contribuenti spetterà il rimborso in misura non superiore a quello determinato ai sensi dell'articolo 2 del D.L. n. 201/2011.

## Contribuenti che hanno già presentato istanze di rimborso cartacee

- Con circolare 14 aprile 2009 n. 16/E l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che *“si considera validamente presentata istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'Irap anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi”*
- ✓ Sono pertanto valide anche le istanze di rimborso delle imposte sui redditi già presentate in forma cartacea entro 48 mesi dalla data del versamento e motivate con la mancata deducibilità di tutta l'IRAP pagata.
- ✓ Il rimborso spetterà comunque solo se nei periodi di imposta siano state sostenute spese per il personale dipendente e assimilato.

## **Contribuenti che hanno dichiarato perdite ai fini IRES /IRPEF**

- Può essere presentata l'istanza anche se nel periodo d'imposta in cui l'Irap è stata pagata si sia verificata una perdita ai fini delle imposte sui redditi.
- La rideterminazione del reddito al netto della deduzione darà luogo a una maggiore perdita da portare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta successivo.
- Anche se non risultano importi da rimborsare, la presentazione del modello consente al contribuente di comunicare all'Agenzia delle Entrate le maggiori perdite riportabili.

## **Contribuenti che hanno dichiarato perdite ai fini IRES /IRPEF**

- Se la perdita del periodo d'imposta oggetto di ricalcolo è stata utilizzata in una dichiarazione dei redditi già presentata, il contribuente potrà chiedere il rimborso della maggiore IRES o IRPEF versata per tale periodo.
- Se la perdita ricalcolata non è stata ancora utilizzata, questa potrà essere impiegata nel primo esercizio utile.



## Le interferenze tra la deduzione analitica e quella forfettaria

Le istruzioni al modello precisano che:

- Se il contribuente ha già usufruito della deduzione forfettaria del 10 per cento e la stessa era giustificata solo da costi del personale ed assimilato, la quota di Irap deducibile va calcolata al netto della parte già dedotta.
- Se invece il contribuente ha utilizzato la deduzione forfettaria in presenza sia di costi per il personale che di oneri finanziari, la deduzione analitica non subisce alcuna riduzione.

# Le interferenze tra la deduzione analitica e quella forfettaria

- Come si coordinano dal 2012 le nuove regole di deducibilità con quelle che restano in vigore, relative al 10% dell'IRAP versata:

	<b>Interessi passivi</b>	<b>Spese personale dipendente e assimilato</b>	<b>Deducibilità ai fini IRES/IRPEF</b>
1	SI	NO	10% dell'IRAP versata
2	NO	SI	100% dell'IRAP versata riferita alle spese per il personale (meno deduzioni)
3	SI	SI	10% dell'IRAP versata + 100% dell'IRAP versata riferita alle spese per il personale (meno deduzioni)

## Le interferenze tra la deduzione analitica e quella forfettaria

- La deduzione forfettaria può pertanto continuare a essere applicata in presenza di interessi passivi.
- In ogni caso si ritiene che la somma delle due deduzioni spettanti non possa eccedere l'IRAP di competenza relativa a ciascun esercizio. Ciò vale sia per la norma a regime sia per le istanze di rimborso.
- ✓ La norma introduce la deducibilità di una imposta pagata e non dedotta in precedenti esercizi. Pertanto non può considerarsi deducibile dalle imposte sui redditi un importo superiore a quello effettivamente pagato, anche se una parte di questo potrebbe derivare da un calcolo forfettario.

## Le interferenze tra la deduzione analitica e quella forfettaria

- **Nota bene:** si ricorda che la deduzione forfettaria è ora riferita all'Irap dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.
- ✓ Pertanto la mera presenza di interessi passivi non è sufficiente a giustificare l'applicazione della deduzione forfettaria del 10 per cento, dovendo questi risultare superiori all'ammontare degli interessi attivi.

## Il calcolo dell'Irap deducibile: il principio di cassa

- L'articolo 2 comma uno del D.L. 201/2011 prevede che l'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato sia deducibile ai sensi dell'articolo 99 del TUIR.
- Si applica dunque il **principio di cassa**, già previsto per la deduzione forfettaria del 10%.

### ❖ **Art. 99 comma 1 - Oneri fiscali e contributivi**

*“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”.*

## **Il calcolo dell'Irap deducibile: il principio di cassa**

L'IRAP riferibile al costo del personale corrisponde alla somma di due componenti:

- ❖ **quota IRAP versata in acconto** in relazione all'esercizio a cui si riferisce il calcolo;
  - ❖ **quota IRAP versata a saldo** in relazione all'esercizio precedente cui si riferisce il calcolo.
- ✓ Si ricorda che l'ammontare versato a titolo di acconto va computato nel limite dell'imposta dovuta per il periodo di riferimento.

## Il calcolo dell'Irap deducibile: il principio di cassa

### Circolare 16/E del 14.4.2009:

N.B.: chiarimento valido anche per la deduzione ex DL 201/2011

Per effetto del richiamo operato dalla norma all'articolo 99 del TUIR, è deducibile dall'IRES / IRPEF un importo pari al 10% **dell'IRAP pagata** nel periodo di imposta di riferimento

- a titolo di **saldo** del periodo di imposta precedente e
- **di acconto** di quello successivo,
- **nei limiti**, per quanto riguarda l'acconto, **dell'IRAP effettivamente dovuta** per il medesimo periodo di imposta.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

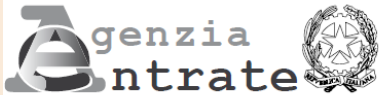
- È possibile considerare anche l'Irap versata nel periodo d'imposta a seguito di:
  - ✓ ravvedimento operoso;
  - ✓ iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto
    - ❖ della riliquidazione della dichiarazione
    - ❖ di avvisi di accertamento.
- ✓ Naturalmente, tenuto conto che la deduzione dell'Irap avviene secondo il principio di cassa, questa andrà a ridurre la base imponibile Irpef/Ires del periodo di imposta in cui sarà avvenuto il pagamento



(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

**QUADRO RI**

**Determinazione dell'importo rimborsabile**

Mod. N.

--	--

Il quadro RI è diviso in due sezioni.

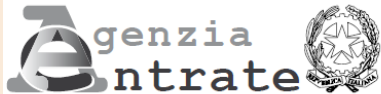
Nella **prima** vengono riportati i seguenti dati:

- ✓ il periodo di imposta interessato;
- ✓ l'IRAP deducibile;
- ✓ le imposte rideterminate;
- ✓ l'ammontare del rimborso o la perdita rideterminata.
- ❖ Deve essere compilato un modulo RI per ciascun periodo d'imposta per cui si chiede il rimborso.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

#### QUADRO RI

#### Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

--	--

**SEZIONE I**  
**Determinazione**  
**del rimborso**

<b>RI1</b>	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Istanza già presentata al 2/03/2012			Istanza telematica	Correttiva nei termini	5
	1 giorno	mese	anno	2 giorno	mese	anno	3 giorno	mese	anno	4		

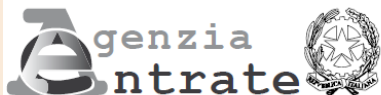
Nel rigo RI1 deve essere indicata la data iniziale e finale del periodo d'imposta :

- in cui è stato prodotto il reddito o la perdita oggetto di rideterminazione,
- per il quale viene rideterminata l'imposta a debito o a credito

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

#### QUADRO RI

#### Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

--	--

SEZIONE I  
Determinazione  
del rimborso

RI1

Data inizio periodo d'imposta  
1 giorno mese anno

Data fine periodo d'imposta  
2 giorno mese anno

Istanza già presentata al 2/03/2012  
3 giorno mese anno

Istanza telematica  
4

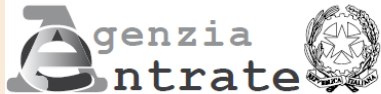
Correttiva  
nei termini 5

- ❖ Se alla data del 2 marzo 2012 era già stata presentata una istanza di rimborso cartacea occorre indicare in colonna 3 la data di presentazione dell'istanza.
- ❖ Se per il periodo d'imposta (2007) è già stata presentata un'istanza di rimborso telematica riguardante la deducibilità forfettaria del 10% dell'Irap pagata, va barrata l'apposita casella.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

# Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

## Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

### QUADRO RI

Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

--	--

RI2 Situazione

Codice fiscale consolidante

1																			
---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Codice fiscale partecipata/impresa familiare

2																			
---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Soggetto  
trasparente

3

Il rigo RI2 deve essere compilato dai contribuenti a cui nel periodo d'imposta di riferimento si applicava il regime del consolidato nazionale oppure uno dei regimi di trasparenza fiscale.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

- Ad oggi l'Agenzia delle Entrate non ha ancora emanato alcuna circolare esplicativa né, in particolare, ha precisato il criterio di calcolo dell'Irap deducibile.
- A riguardo si ritiene innanzitutto necessario determinare la **quota imponibile** delle spese per il personale dipendente e assimilato.
- Va quindi individuato il rapporto tra il costo del lavoro non deducibile, al netto delle deduzioni previste, e l'intero valore della produzione imponibile, sempre al netto delle deduzioni.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

- Il calcolo della quota imponibile delle spese per il personale va effettuato distintamente per il periodo di imposta a cui si riferisce il versamento del saldo e per quello relativo ai versamenti degli acconti.
- Le percentuali così determinate vanno poi applicate all'ammontare rispettivamente dell'imposta versata a saldo e di quella versata in acconto.



(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi** **Istanze di rimborso**

- Per ciascun periodo d'imposta va indicata la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato **al netto delle deduzioni** spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D. Lgs. n. 446/997, ovvero: ➔



(D.L. 6 dicembre 2011 n. 201)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

- ✓ deduzioni per le **assicurazioni obbligatorie** contro gli infortuni sul lavoro (co. 1, lett. a), n. 1);
- ✓ **deduzione forfettaria** per ciascun dipendente a tempo indeterminato, c.d. “*cuneo fiscale*” (co. 1, lett. a) nn. 2 e 3);
- ✓ deduzione **contributi previdenziali** ed assistenziali (co. 1, lett. a), n. 4);
- ✓ deduzione spese **apprendisti, disabili, CFL** e addetti alla **R&S** (co. 1, lett. a), n. 5);

- *Segue* -

(D.L. 6 dicembre 2011 n. 201)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

*- Segue -*

- ✓ deduzione indennità di trasferta dei dipendenti per imprese di autotrasporto (co. 1-bis);
- ✓ ulteriore deduzione da €1.850 a €7.350 (da €2.375 a €9.500 per società di persone, ditte individuali e professionisti) a seconda dell'ammontare della base imponibile (co. 4-bis);
- ✓ deduzione di € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti (co. 4-bis1) riconosciuta qualora i componenti positivi che concorrono al valore della produzione non siano superiori a €400.000.

(D.L. 6 dicembre 2011 n. 201)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF**

- ✓ L'articolo 2 del D.L. 201/2011 elenca analiticamente e in modo esaustivo le deduzioni che devono essere considerate per effettuare il calcolo.
- ✓ Tenuto conto che nei periodi di imposta 2007 e 2008 molte aziende hanno utilizzato la deduzione per incremento occupazionale e che tale deduzione non è inclusa in quelle prima elencate, si ritiene che ai fini che qui interessano non si debba tener conto della stessa né in riduzione del costo del lavoro né in riduzione del valore della produzione netta.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

- Per ciascun periodo d'imposta va indicata la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti, in precedenza elencate.
- Si devono compilare tanti righi quanti sono i periodi di imposta a cui si riferiscono i versamenti a saldo e in acconto.
- Di regola verranno compilati solo due righi:
  - ✓ uno per gli acconti Irap pagati nell'anno per l'anno stesso
  - ✓ uno per il saldo Irap pagato a saldo per l'anno precedente.

# Le spese per il personale dipendente ed assimilato

## Risposta Agenzia delle Entrate in evento MAP di maggio 2009

- ✓ per spese del personale si intendono **anche** i compensi erogati agli amministratori, in quanto costituenti reddito assimilato a quello di lavoro dipendente;
- ✓ nessuna deduzione può essere riconosciuta qualora l'amministratore riceva il compenso quale prestazione rientrante nell'oggetto dell'arte o professione
- ❖ Nella circolare numero 25/2012 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che rientrano anche i compensi corrisposti ai collaboratori a progetto e i relativi oneri contributivi.

## Le spese per il personale dipendente ed assimilato

- Pur in assenza di specifici chiarimenti dell'Agenzia dell'Entrate autorevole dottrina afferma che **sono rilevanti** ai fini dei calcoli per l'istanza:
- ✓ gli accantonamenti al fondo di trattamento di fine mandato degli amministratori e collaboratori coordinati continuativi
- ✓ i rimborsi forfettari per viaggi e trasferte - tra cui i rimborsi chilometrici - corrisposti a dipendenti e collaboratori (compresi gli amministratori)
- ✓ il costo dei lavoratori interinali (esclusa la quota servizi)
- ✓ il costo del personale distaccato da terzi
- ✓ somme corrisposte per incentivazione all'esodo del personale.

## Le spese per il personale dipendente ed assimilato

- Per contro **non sono rilevanti** pur avendo concorso alla base imponibile Irap, in quanto non qualificabili come redditi assimilati al lavoro dipendente:
  - ✓ compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo **non esercitate abitualmente**
  - ✓ compensi attribuiti per **obblighi di fare, non fare o permettere**, di cui all' articolo 67 del TUIR
  - ✓ utili spettanti agli **associati in partecipazione** con apporto di solo lavoro.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

- ✓ E' necessario che nei periodi 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.
- ✓ Non è possibile tenere conto, ai fini del calcolo della deduzione, del pagamento effettuato a saldo che si riferisce ad un periodo d'imposta la cui base imponibile Irap non è stata incisa da costi per il personale dipendente e assimilato.
- ✓ Si può invece tener conto del pagamento in acconto relativo al periodo d'imposta successivo se tali costi hanno influenzato la base imponibile dello stesso periodo.



(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi Istanze di rimborso**

- Nel ricordare il principio di deducibilità per cassa dell'Irap pagata nel periodo d'imposta IRES/IRPEF:
  - ✓ nel periodo (solare) 2007 dedurremo l'Irap pagata dal 1.01.2007 al 31.12.2007,
  - ✓ nel periodo (solare) 2008 dedurremo l'Irap pagata dal 1.01.2008 al 31.12.2008, etc.
- ❖ Pertanto, nel periodo d'imposta IRES 2007, potremo dedurre il saldo Irap pagato a giugno 2007 per il periodo d'imposta Irap 2006, e gli acconti di tale imposta pagati a giugno e novembre.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

- La deduzione da operare dai redditi imponibili di ciascun anno ha per oggetto i pagamenti IRAP eseguiti nello stesso anno anche se si tratta di importi riferibili ad annualità differenti. Ciò non accade soltanto nei casi di somme versate a titolo di acconto e di saldo per l'anno precedente.
- Rientrano in questo caso anche l'Irap pagata per ravvedimento operoso o accertamento: anche in questi casi infatti si deve applicare il criterio di cassa ai fini della deduzione.
- Per tale motivo la sezione II propone ben 5 righi dettaglio.

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

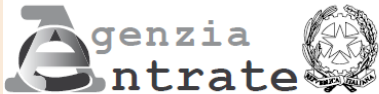
R13 Irap deducibile art. 2 D.L. 201/11		Versamenti Irap	Irap dedotta art.6 D.L. 185/08	Irap deducibile
		1	2	3
		,00	,00	,00

- In questo rigo andrà calcolata la quota di Irap deducibile dal reddito ai fini Irpef /Ires.
- ✓ Alla colonna 1 verrà esposta la somma degli importi indicati ai righi da RI8 a RI12 colonna 4 della seconda sezione.
- ✓ La colonna 2 dovrà esporre il 10 per cento dell'Irap versata, già dedotta ai sensi del D.L. 185/2008 qualora alla base imponibile non abbiano concorso interessi passivi.
- ✓ In colonna 3 si indicherà la differenza tra i valori della colonna 1 e della colonna 2.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

#### QUADRO RI

Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N. 

--	--

**RI4** Maggiore perdita rideterminata

Perdita d'impresa

1 

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

,00

Perdita di lavoro autonomo

2 

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

,00

Perdita "Robin Tax"

3 

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

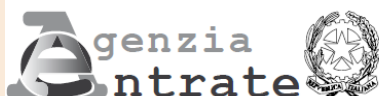
,00

Nella colonna 1 del rigo RI4 si espongono le maggiori perdite d'impresa ricalcolate a seguito dell'Irap deducibile esposta al rigo RI col. 3, qualora riportabili negli esercizi successivi.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso



CODICE FISCALE

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

#### QUADRO RI

#### Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

--	--

R15	Imposta sul reddito	Perdite	Casi particolari	Imposta a debito rideterminata	Imposta a credito rideterminata	Crediti d'imposta	Rimborso
		1	2	3	4	5	6

Nella **colonna 3** va indicata l'IRES/IRPEF che nella dichiarazione originaria risultava a **debito**, nella misura rideterminata a seguito della deduzione Irap del periodo.

Nella **colonna 4** va indicata l'IRES/IRPEF che nella dichiarazione originaria risultava a **credito**, nella misura rideterminata a seguito della deduzione Irap del periodo.

Nella **colonna 5** vanno indicati gli eventuali crediti d'imposta indicati nella dichiarazione originaria.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

### Istanze di rimborso

R15	Imposta sul reddito	Perdite	Casi particolari	Imposta a debito rideterminata	Imposta a credito rideterminata	Crediti d'imposta	Rimborso
		1	2	3	4	5	6
				,00	,00	,00	,00

- Nella **colonna 6** va indicata l'IRES/IRPEF di cui si chiede il rimborso, pari:
  - ✓ alla differenza tra l'imposta a debito della dichiarazione originaria e quella indicata nella colonna 3 oppure
  - ✓ alla differenza tra l'imposta a credito della colonna 4 e quella evidenziata nella dichiarazione dei redditi originaria.
- La **colonna 1** va barrata nel caso in cui le imposte siano state rideterminate anche utilizzando le maggiori perdite derivanti da periodi precedenti.

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

## **Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi**

### **Istanze di rimborso**

<b><u>Esempio</u></b>		
<b>Periodo di imposta 2011 – Società di capitali</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni - Righi RI8 c. 5 – RI9 c. 5	250.000	200.000
Imponibile IRAP	300.000	280.000
Rapporto spese per il personale su imponibile IRAP	83,33%	71,43%
Saldo IRAP 2010 versato nel 2011	1.000	
Acconti IRAP 2011 versati nel 2011 (nei limiti dell'Irap dovuta)		10.000
Quota IRAP sul saldo 2010 (1.000 x 83,33%) - Rigo RI8 c.4	833	
Quota IRAP sugli acconti 2011 (10.000 x 71,43%) - Rigo RI9 c. 4		7.143
Totale IRAP deducibile - Rigo RI3 c. 3	7.976	
Imposta IRES a debito da Modello Unico 2011 con aliquota del 27,5%	4.000	
Imposta IRES a debito rideterminata - Rigo RI5 c. 3	1.807	
<b>Rimborso IRES – Rigo RI5 c. 6</b>	<b>2.193</b>	

(D.L. 2 marzo 2012 n. 16)

# Deduzioni dell'IRAP dall'IRES/IRPEF anni pregressi

## Istanze di rimborso

SEZIONE I Determinazione del rimborso	R11	Data inizio periodo d'imposta 1 giorno mese anno 01 01 2011			Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno 31 12 2011			Istanza già presentata al 2/03/2012 3 giorno mese anno			Istanza telematica 4		Correttiva nei termini 5		
	R12	Situazione		Codice fiscale consolidante 1								Soggetto trasparente 3			
			Codice fiscale partecipata/impresa familiare 2												
	R13	Irap deducibile art. 2 D.L. 201/11			Versamenti Irap 1			Irap dedotta art.6 D.L. 185/08 2			Irap deducibile 3				
				7.976 ,00						7.976 ,00					
	R14	Maggiore perdita rideterminata			Perdita d'impresa 1			Perdita di lavoro autonomo 2			Perdita "Robin Tax" 3				
	R15	Imposta sul reddito		Perdite 1		Casi particolari 2		Imposta a debito rideterminata 3		Imposta a credito rideterminata 4		Crediti d'imposta 5		Rimborso 6	
						1.807 ,00						2.193 ,00			
R16	Addizionale regionale			Add. reg. a debito rideterminata 1			Add. reg. a credito rideterminata 2			Rimborso 3					
R17	Addizionale comunale			Add. com. a debito rideterminata 1			Add. com. a credito rideterminata 2			Rimborso 3					
SEZIONE II Versamenti IRAP e spese per il personale	R18	Saldo/ acconto 1		Data inizio periodo d'imposta 2 giorno mese anno 01 01 2010			Data fine periodo d'imposta 3 giorno mese anno 31 12 2010			Versamento Irap 4		Spese per il personale 5			
											833 ,00		250.000 ,00		
R19	Saldo/ acconto 1		Data inizio periodo d'imposta 2 giorno mese anno 01 01 2011			Data fine periodo d'imposta 3 giorno mese anno 31 12 2011			Versamento Irap 4		Spese per il personale 5				
										7.143 ,00		200.000 ,00			



## Iscrizione in bilancio del credito derivante dall'istanza di rimborso

- I rimborsi di imposte imputate a conto economico in precedenti esercizi, danno luogo a **sopravvenienze attive** da rilevare tra i proventi straordinari nella voce E.20 del conto economico, con contropartita nella voce C.II. 4-bis “*crediti tributari*” dell'attivo dello stato patrimoniale.
- Per individuare l'esercizio in cui contabilizzare la sopravvenienza è necessario contemperare il principio della **competenza** con quello della **prudenza**.

## Iscrizione in bilancio del credito derivante dall'istanza di rimborso

- Nella sua circolare n. 1 del 15.01.2013, Assonime sostiene che la norma di legge speciale che riconosce il diritto al rimborso (D.L. 16/2012) costituisce titolo giustificativo che legittima l'iscrizione nel bilancio del corrente esercizio.

A riguardo Assonime afferma che:

- **L'esigibilità del credito**, e cioè la mancata scadenza del termine per il pagamento così come i dubbi sulla **liquidità** del credito stesso, non possono essere di ostacolo all'iscrizione in bilancio di un credito legittimamente vantato.