

## Circolare n. 10 del 2 agosto 2012

### Il Rimborso Irap

#### Premessa

Il Decreto Legge n. 16 del 2 marzo 2012 (c.d. "Decreto sulle semplificazioni fiscali"), convertito dalla Legge n. 44 del 26 aprile 2012, ha introdotto importanti disposizioni riguardanti la semplificazione in materia tributaria, e con la presente circolare si vuole fornire una prima analisi riguardante le modifiche alla disciplina per il rimborso dell'Irap.

#### Indice

1. Introduzione
2. Presupposto oggettivo al rimborso Irap:
  - 1.1. Le istanze già presentate
  - 1.2. Le nuove istanze di rimborso
  - 1.3. I rimborsi in caso di particolari opzioni
3. Il calcolo della deduzione

#### 1. Introduzione

L'articolo 2 del Decreto Legge n. 201 del 6 dicembre 2011, ha introdotto in sede di determinazione del reddito di impresa e quello di lavoro autonomo, la deduzione integrale dell'Irap dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente ed assimilato.

Possono beneficiare di tale deduzione, i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 8 del D.Lgs. n. 446 del 1997:

- le società di capitali e gli enti commerciali;
- le banche e gli altri enti e società finanziari;

- le imprese di assicurazioni;
- le persone fisiche e le società semplici esercenti arti o professioni.<sup>1</sup>

Tale nuova deduzione, applicata con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012, consente di ottenere una maggiore riduzione della imposta rispetto alla precedente norma (contenuta nell'articolo 6, comma 1, del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008), che prevedeva una deduzione del reddito del 10 per cento dell'Irap calcolata forfettariamente sulle spese per il personale dipendente e sugli interessi passivi ed assimilati.

Inoltre il comma 1 – bis, del sopracitato dell'articolo 6 del Decreto Legge n. 185/2008, precisa che tale deduzione del 10 per cento rimane applicabile solo in riferimento alle spese relative per il sostenimento di interessi passivi ed oneri assimilati.

Tuttavia la possibilità di dedurre l'Irap, così come descritta dalla norma, ha creato un problema di legittimità costituzionale legato fondamentalmente :

a) al periodo d'imposta dal quale far iniziare a decorrere gli effetti della norma (la deduzione è permessa con riferimento all'esercizio fiscale in chiusura al 31 dicembre 2012): Cosa accade alle spese sostenute, invece, partendo dal 2011 e procedendo a ritroso?

b) al tema degli interessi passivi ed oneri assimilati, per i quali è permessa una deduzione forfettaria pari al 10 per cento delle spese conseguite.

Con l'approvazione del Decreto Legge n. 16, il legislatore ha voluto colmare tale lacuna.

In particolare, il comma 12, articolo 4, di tale Decreto Legge n. 16 , conferma che a partire dall'anno 2012 l'Irap relativa a spese per il personale dipendente ed assimilato sarà deducibile per intero dal reddito.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite:

- le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti al 31 dicembre 2012, per i quali alla data di entrata in vigore del decreto (2 marzo 2012), sia ancora pendente il termine di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 (ovvero "...entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento...").

---

<sup>1</sup> Per eventuali approfondimenti circa la deduzione integrale dell'Irap si fa riferimento alla nostra circolare studio n. 1 del 13 febbraio 2012 "*Salva Italia*"/1: *Nuove misure per le imprese*".

- ogni altra disposizione di attuazione, relativa sia alla disciplina della deduzione a regime che a quella dei rimborsi.

Tali provvedimenti direttoriali devono essere predisposti tenendo, logicamente, in considerazione quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'art. 6 del D.L. n.185/2008, quindi tutto ciò che era stato stabilito per i precedenti rimborsi.

Per cui i rimborsi dovrebbero avvenire mediante il meccanismo del click day, ovvero tramite la calendarizzazione delle richieste di istanza di rimborso, attraverso la suddivisione dei contribuenti in base alle regioni di appartenenza.

Qualora tale meccanismo non assicuri il rimborso delle maggiori imposte versate, legate alla deduzione non integrale dell'Irap, si potrà procedere ricorrendo al contenzioso tributario.

## **2. Presupposto oggettivo al rimborso Irap**

### **2.1 Le istanze già presentate**

Possono usufruire del rimborso, innanzitutto, i contribuenti che alla data del 2 marzo 2012 abbiano già presentato una apposita istanza di rimborso, a condizione che la stessa sia stata inviata entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento (come previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973).

Con riguardo alla procedura di rimborso prevista dall'art. 6 del D.L. n. 185 del 2008, si era instaurato il dubbio che potesse avere diritto al rimborso solo chi avesse presentato una istanza legata specificamente al costo del lavoro e degli interessi passivi.

Tuttavia, non risultava equo non ammettere al rimborso i contribuenti, che avessero avanzato una un'istanza di rimborso delle imposte sui redditi dovute in relazione all'intero ammontare dell'Irap versata, e non soltanto per la quota forfettaria riferita ad interessi passivi ed oneri assimilati.

Ed è proprio in questo senso che va l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, stabilendo, con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2009, che "...si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'Irap, anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e degli interessi passivi...".

Sono, pertanto, valide tutte le istanze attraverso le quali, è stato richiesto il rimborso delle imposte sui redditi dovute in relazione alla mancata deduzione dell'intera Irap versata.

Tuttavia al fine di considerare valida l'istanza "generica", occorre che nei periodi di imposta interessati siano state affrontate spese per il personale dipendente ed assimilati. In caso contrario non è permessa nessuna deduzione.

Qualora si sia già fruito della deduzione forfettaria del 10 per cento dell'Irap versata, bisogna controllare che tale importo sia inferiore a quello della deduzione analitica. Ciò, logicamente, solo nel caso in cui nel suddetto periodo non siano state sostenute spese per interessi passivi ed oneri assimilati, per i quali spettano ancora le deduzioni forfettarie.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che i rimborsi seguiranno l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, e che al fine di rendere maggiormente scorrevole la procedura, anche i contribuenti che avessero già presentato l'istanza di rimborso devono presentare anche quella telematica secondo lo schema del click day.

## 2.2 Le nuove istanze di rimborso

I contribuenti che alla data del 2 marzo 2012, non hanno invece presentato l'istanza, hanno diritto al rimborso, se risulti pendente alla stessa data, il termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 di 48 mesi dalla data del versamento (ovvero il 2 marzo 2008).

A fine di individuare la data dalla quale iniziare a far decorre il termine previsto dal sopracitato D.P.R., l'Agenzia delle Entrate ha affermato che occorre stabilire se al momento del pagamento l'obbligazione tributaria esisteva o meno.

Nel caso in cui il pagamento è stato effettuato in assenza dell'obbligazione tributaria, la data dalla quale iniziare a far decorrere il termine coincide con la data del pagamento stessa. Mentre nel caso in cui l'istanza fa riferimento ad eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, la data coinciderà invece con la data del versamento del saldo finale<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Come confermato dalla circolare n. 16/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate.

Come già detto, l'Irap versata per il 2011 non può essere dedotta analiticamente da UNICO 2012, ma solo forfettariamente, in quanto la nuova normativa si applica a regime a partire dall'anno fiscale 2012.

Discorso simile vale in caso di perdite, sempre nella medesima circolare n. 16/E del 2009, l'Amministrazione Finanziaria, ha precisato che la deduzione dell'Irap "...compete anche nell'ipotesi in cui nel periodo di imposta di riferimento sia emerso un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi. In tal caso, la rideterminazione del reddito,..., darà luogo ad una maggiore perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo di imposta successivo..".

L'Agenzia, ha inoltre precisato, che i contribuenti interessati dovranno comunque inviare l'istanza telematicamente, anche se da questa non emerga nessun importo da rimborsare, al fine di comunicare alla stessa le maggiori perdite determinate.

Il meccanismo varia a secondo che la perdita sia stata già utilizzata in un esercizio successivo o meno. Se la perdita del periodo di imposta oggetto di rideterminazione è stata già utilizzata in un periodo per il quale è stata già presentata la dichiarazione dei redditi, il contribuente può richiedere il rimborso delle maggiore imposte versate, tramite la presentazione di una apposita istanza di rimborso.

Qualora, invece, le perdite non fossero state ancora utilizzate per compensare futuri risultati d'esercizio positivi, si può procedere al ricalcolo delle perdite e il successivo scomputo di queste dall'utile, purchè risulti ancora pendente il termine previsto per il riporto.

La norma stabilisce, infine, che il provvedimento direttoriale di rimborso deve inevitabilmente tener conto di due aspetti:

- l'ordine cronologico di presentazione delle istanze di rimborso, secondo il meccanismo del click day;
- i limiti di spesa che erano stati individuati per i rimborsi: 100 milioni di euro per il 2009, 500 per il 2010 e 400 per il 2011.

Il rimborso ottenuto non costituisce una sopravvenienza attiva imponibile, in quanto è relativa ad un costo precedentemente non dedotto.

### 2.3 I rimborsi in caso di particolari opzioni

L'Agenzia delle Entrate ha voluto fugare ogni dubbio interpretativo per il rimborso dell'Irap anche per i gruppi di società, che optano per il regime di trasparenza o per il consolidato fiscale nazionale.

La circolare n. 8/E del 2009 si è espressa in merito al meccanismo per il rimborso dell'Irap nei seguenti casi:

- i. in presenza di società di persone o di società di capitali che optano per il regime di trasparenza ai sensi dell'artt. 115 e 116 del T.u.i.r.;
- ii. in presenza di un gruppo di società che ai sensi dell'art. 117 del T.u.i.r., opta per il regime di consolidato fiscale nazionale.

Nel caso in cui si opti per il regime di trasparenza:

- a regime, la deduzione deve essere effettuata dalla società, la quale provvederà a ridurre il reddito di esercizio e conseguentemente procederà all'imputazione del reddito ai singoli soci;
- per i periodi di imposta precedenti, sarà sempre la società a rideterminare il proprio reddito al netto della diminuzione, e dovrà altresì comunicare ai propri soci la variazione in diminuzione del reddito, al fine di permettere a quest'ultimi di procedere alla presentazione di una istanza di rimborso.

Nel caso in cui, invece, si opti per il regime di consolidamento fiscale nazionale, occorre distinguere i seguenti casi:

- per gli esercizi anteriori alla data di opzione del consolidato, legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso sarà la singola società, la quale provvederà alla rideterminazione del reddito sulla base della nuova deduzione dell'Irap;
- per gli esercizi caratterizzati dall'opzione per il consolidato, legittimata alla presentazione della istanza di rimborso sarà la consolidante (controllante ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile), sulla base degli importi dei redditi delle singole società, che prendono parte al consolidato.

La deduzione dell'Irap deve essere calcolata da ciascuna società che prende parte al regime di consolidamento, spetterà infine alla capogruppo la somma algebrica dei singoli risultati d'esercizio al fine di presentare l'istanza di rimborso.

Tale meccanismo, segue la stessa logica del riporto delle perdite precostituite o di gruppo, disciplinandole sostanzialmente alla stessa maniera.

### **3. Il calcolo della deduzione**

Il provvedimento direttoriale di prossima emanazione, dovrà infine stabilire i criteri di calcolo della deduzione dell'Irap, sia analiticamente sia forfetariamente, in sede di determinazione del reddito. Tali modalità saranno applicabili sia in sede di richiesta di rimborso che, a regime, in sede di dichiarazione.

La prima questione che si propone è quella relativa alla determinazione delle spese per il personale dipendente ed assimilato, che deve avvenire a norma dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 201/2011, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, 1- bis e 4 – bis, del D.Lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni.

Si deve, per tanto, tenere conto delle seguenti diminuzioni:

- dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti ed a tempo indeterminato;
- delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratti di formazione e lavoro e a quello addetto alla ricerca e sviluppo;
- delle deduzioni forfetarie spettanti per i lavoratori a tempo indeterminato, compresi gli incrementi degli importi relativi ai lavoratori di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- delle indennità di trasferta previste per il settore dell'autotrasporto;
- della deduzione di 1850 euro spettante, per ogni dipendente, ai contribuenti con valore della produzione non superiore ai 400.000 euro;
- della deduzione forfetaria a scaglioni per importi decrescenti rispetto alla base imponibile.

#### **Ipotesi di calcolo del rimborso Irap:**

Costo del lavoro non deducibile ai fini Irap= 150.000 euro

Irap sul costo del lavoro= 150.000 x 3,9%= 5.850 euro

Irap già dedotta (forfetariamente al 10 per cento)= 585 euro

Maggiore Irap deducibile= 5.850 – 585= 5.265 euro

Imponibile Ires= 60.000 euro

Ires versata= 60.000 x 27,5%= 16.500 euro

Nuovo imponibile Ires= 60.000 – 5.265= 54.735 euro

Nuova Ires dovuta= 54.735 x 27.5%= 15052 euro

Rimborso Irap spettante= 16.500 – 15.052= 1.448 euro

Dovrà essere, infine, chiarito, con riferimento alla deduzione forfettaria di un importo pari al 10 per cento dell'Irap (dal 2012 spettante solo per le spese relative ad interessi passivi ed oneri assimilati), se l'imposta sulla quale va applicata tale percentuale vada assunta al netto o al lordo dell'importo dell'Irap dedotto analiticamente.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 18 luglio 2012

Dott. Antonino Fiorentino  
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino  
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero  
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

## DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.