



## Newsletter

# Deducibilità dell'IRAP relativa al costo del lavoro e istanze di rimborso per gli anni pregressi

17 Gennaio 2013

---

1. Ambito soggettivo
2. Modalità applicative della deduzione
3. Cumulabilità della deduzione analitica e della deduzione forfetaria del 10%
4. Rimborso delle maggiori imposte sui redditi pagate per effetto della mancata deduzione negli anni pregressi
5. Modalità di trasmissione dell'istanza e priorità nei rimborsi

---

L'art. 2 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214) ha introdotto la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, della quota di IRAP riferita al costo del lavoro dipendente ed assimilato a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 (2012 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Il citato articolo 2 del D.L. n. 201/2011, come modificato dall'art. 4, comma 12, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44), ha altresì previsto la facoltà di chiedere il rimborso della maggiore IRES/IRPEF versata per i periodi d'imposta precedenti per effetto della mancata deduzione della quota di IRAP relativa al costo del lavoro.

Tali disposizioni vanno coordinate con quanto disposto dall'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha introdotto una deducibilità del 10% dell'IRAP – già a regime - forfetariamente riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati e, originariamente, al costo del personale dipendente e assimilato.

---

## 1) **Ambito soggettivo**

La deducibilità è ammessa a favore di tutti i soggetti che determinano la base imponibile secondo i criteri di cui agli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D. Lgs. n. 446/1997 (d'ora in avanti indicato come Decreto IRAP), ovvero società di capitali ed enti commerciali, società di persone commerciali e imprese individuali, banche ed altri enti e società finanziari, imprese di assicurazione, persone fisiche e società semplici ed equiparate esercenti arti e professioni. Inoltre il regime di deducibilità in questione è operante nei confronti degli enti non commerciali e delle amministrazioni pubbliche che svolgono, in via subordinata, attività commerciali (cfr. Circ. Assonime n. 14/2012 e Istruzioni dell'Agenzia delle Entrate al modello di istanza di rimborso).

## 2) **Modalità applicative della deduzione**

La deduzione ammessa, in via generale, è pari alla quota di IRAP afferente al costo del lavoro non dedotto dall'imponibile e risultante dalle corrispondenti voci di conto economico. In particolare, poiché la norma fa riferimento alle "spese per il personale dipendente e assimilato", si pone il problema di individuare quali di queste spese debbano essere prese in considerazione per determinare la quota deducibile dell'IRAP.

A tal fine, secondo Assonime, dovrebbero rilevare non soltanto i costi relativi alle retribuzioni correnti maturate dai dipendenti nel corso dell'esercizio, le spese di trasferta e simili, ma anche i costi imputati a titolo di accantonamento per TFR e per ogni altra tipologia di accantonamento attinente al rapporto di lavoro a fronte di erogazioni da effettuarsi in esercizi successivi (cfr. Circolare Assonime n. 14/2012). Sul punto, tuttavia, come sottolineato dalla stessa Assonime, la dottrina non è concorde per cui è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultima, peraltro, ha precisato che, tra le spese assimilate, rientrano anche gli oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente dall'art. 50, comma 1, lettera c-bis, del TUIR.

Resta inteso che, dalle spese per il personale dipendente e assimilato così ricostruite ai fini della deduzione, va sottratto l'ammontare delle spese già dedotte dalla base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 11 commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-bis1, del Decreto IRAP (cd. Cuneo fiscale).

La deduzione è ammessa ai sensi dell'articolo 99 TUIR e quindi secondo il principio di cassa. A tal fine, oltre ai versamenti effettuati a titolo di saldo e di acconto è possibile tenere in considerazione anche i versamenti dell'IRAP effettuati a titolo di ravvedimento operoso e a seguito dell'iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o dell'attività di accertamento (cfr. Istruzioni Agenzia Entrale al modello di istanza di rimborso e Circ. Assonime n. 1/2013). In tutti i casi è ovviamente necessario che il versamento IRAP sia stato influenzato dalla presenza di oneri per il

personale che abbiano concorso alla base imponibile.

---

**3) Cumulabilità della deduzione analitica e della deduzione forfetaria del 10%**

Come accennato la nuova norma integra quanto disposto dall'art. 6 del D.L. 185/2008, con il quale era stata introdotta una deducibilità forfetaria del 10% dell'IRAP, spettante nell'ipotesi di sostenimento di interessi passivi ed oneri assimilati (al netto degli attivi) e/o costi per il personale dipendente e assimilato.

L'articolo 2, comma 1-bis, del D.L. 201/2011 in esame, ha provveduto a modificare il menzionato articolo 6 eliminando, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, il riferimento alle spese per il personale dipendente e assimilato. Così facendo il legislatore ha fatto sì che, in concomitanza con l'entrata in vigore della deduzione analitica riferita al costo del lavoro, la deduzione forfetaria del 10% risulti spettante esclusivamente nell'ipotesi di sostenimento di interessi passivi ed oneri assimilati.

Ne consegue che i due sistemi di deducibilità convivono nella misura in cui la deduzione analitica opera per i costi del lavoro e la deduzione forfetaria del 10% opera per gli interessi passivi.

Tale cumulabilità sussiste sia "a regime", ossia dal 2012 in poi, che ai fini dell'istanza di rimborso dell'IRES/IRPEF per gli anni pregressi. Più precisamente, nella determinazione dell'ammontare da chiedere a rimborso, la cumulabilità è ammessa nelle ipotesi in cui la deduzione del 10% sia stata applicata a fronte del sostenimento di interessi passivi e costi per il personale dipendente e assimilato. Nel caso in cui la deduzione del 10% sia stata applicata per il sostenimento dei soli costi per il personale dipendente, nel calcolo dell'IRES/IRPEF rimborsabile le due deduzioni non possono essere cumulate, con il risultato che la quota di IRAP deducibile analiticamente deve essere determinata al netto dell'IRAP già dedotta forfetariamente con riferimento al medesimo periodo d'imposta.

---

**4) Rimborso delle maggiori imposte sui redditi pagate per effetto della mancata deduzione negli anni pregressi**

In via generale il rimborso è ammesso alle stesse condizioni e secondo i medesimi principi previsti per la deducibilità a regime della quota di IRAP relativa al costo del lavoro.

A tal fine è necessario presentare in via telematica, entro 48 mesi dalla data del versamento (ex art. 38 del DPR n. 602/1973), un apposito modello di istanza di rimborso, approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012.

Qualora sia stata già presentata domanda cartacea di rimborso, per rendere più spedite le procedure di gestione è comunque necessario presentare in via telematica l'apposito modello di istanza approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Il rimborso può essere richiesto per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012 per i quali, alla data del 28 dicembre 2011 (data di entrata in vigore della L. n. 214/2011), era ancora pendente il termine di 48 mesi di cui all'art. 38 del DPR 602/73. Le istruzioni al modello di istanza chiariscono che, per i versamenti effettuati a titolo di acconto, il termine di 48 mesi decorre dalla data in cui è stato effettuato il versamento del relativo saldo. Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, è ammessa la presentazione dell'istanza di rimborso relativa agli acconti versati per il periodo di imposta 2007, per i quali, ai fini del computo dei 48 mesi, vale

la data del 16 giugno 2008 prevista per il versamento del saldo (cfr. anche Circ. Assonime n. 1/2013).

La presentazione dell'istanza è ammessa entro 60 giorni dalla data di attivazione del canale telematico (di cui si dirà in appresso) quando il termine di 48 mesi cada entro il 60° giorno successivo alla predetta data di attivazione. Peraltro, dal tenore del Provvedimento di approvazione del modello di rimborso, appare comunque opportuno presentare l'istanza entro le ore 24.00 del 60° giorno successivo alla data di attivazione del canale telematico per l'area geografica di riferimento.

Per le istanze relative alle maggiori perdite rideterminate, la scadenza dei 48 mesi decorre dalla data in cui sarebbe scaduto il termine di versamento del relativo saldo. Lo stesso termine vale anche nel caso in cui venga chiesto a rimborso la maggiore eccedenza a credito, nonché per le istanze presentate dalle società partecipanti al regime di consolidato nazionale e di trasparenza fiscale.

Per i soggetti che nel periodo di imposta di riferimento avevano partecipato al consolidato nazionale, il soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso è la consolidante. Tuttavia le consolidate devono rideterminare la loro base imponibile presentando anch'esse tale istanza, senza l'indicazione però di alcun importo da rimborsare.

Per le società di persone e le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché per le società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR, la società/associazione è tenuta a rideterminare il proprio reddito mediante presentazione dell'apposita istanza, senza l'indicazione di alcun importo da rimborsare. I soci/associati, previa comunicazione da parte della società/associazione della propria quota di rispettiva spettanza, possono presentare – ricorrendone i presupposti – l'istanza di rimborso della maggiore imposta assoluta.

Infine, per completezza di argomento, si fa presente che l'Assonime si è chiaramente espressa in senso favorevole all'iscrizione nel bilancio al 31.12.2012 del credito relativo al rimborso di cui è questione (cfr. Circ. 1/2013).

---

## 5) **Modalità di trasmissione dell'istanza e priorità nei rimborsi**

La trasmissione è effettuata esclusivamente in via telematica sulla base di un calendario che prevede termini di "apertura del canale telematico" differenziati per area geografica; i contribuenti dovranno determinare l'area geografica di appartenenza - ed il connesso termine di riferimento - in base al domicilio fiscale indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, secondo il programma riportato nell'allegato C del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012.

Alle istanze trasmesse in data anteriore a quella prevista dal programma dell'Agenzia delle Entrate, viene assegnata, per l'area geografica di riferimento, l'ultima posizione dell'ordine di trasmissione.

Il rimborso è eseguito partendo dalle annualità più remote e, all'interno di ogni annualità, secondo l'ordine cronologico di presentazione riferito a ciascuno degli Uffici territorialmente competenti. In mancanza di risorse sufficienti per coprire tutti i rimborsi richiesti in relazione ad una data annualità, l'Amministrazione Finanziaria procederà ad un riparto proporzionale dei fondi disponibili. I pagamenti parziali verranno integrati con le risorse finanziarie messe a disposizione successivamente, che saranno utilizzate prioritariamente per estinguere le richieste relative all'annualità non integralmente rimborsata e,

per il residuo, per i rimborsi delle annualità successive.

Riferimenti:

- Art. 2 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214;
- Art. 4, comma 12, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44;
- Art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2;
- Provvedimento Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2012;
- Circolare Assonime 28 maggio 2012, n. 14;
- Circolare Assonime 15 gennaio 2013, n. 1.

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale. La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati Vi preghiamo di contattare:

**Guido Zavadini**  
guido.zavadini@cms-aacs.com

**Federica Fiorani**  
federica.fiorani@cms-aacs.com

**ROMA**

Via Agostino Depretis, 86  
00184  
Italia  
T - +39 06 478151  
F - +39 06 483755

**MILANO**

Via Michelangelo Buonarroti, 39  
20145  
Italia  
T - +39 02 48011171  
F - +39 02 48012914

**TIRANA**

Rr. Sami Frashëri  
Red Building - 1 Floor  
Albania  
T - +355 44 302123  
F - +355 42 400737

**CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni** è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Gli studi di CMS sono:**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia);  
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spagna);  
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (Francia);  
CMS Cameron McKenna LLP (Regno Unito);  
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgio);  
CMS Derks Star Busmann N.V. (Paesi Bassi);  
CMS von Erlach Henrici Ltd (Svizzera);  
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Germania);  
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) e  
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portogallo).

**Uffici di CMS ed associati CMS nel mondo: Amsterdam, Berlino, Bruxelles, Lisbona, Londra, Madrid, Parigi, Roma, Vienna, Zurigo, Aberdeen, Algeri, Amburgo, Anversa, Barcellona, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Colonia, Dresda, Duesseldorf, Edimburgo, Francoforte, Kiev, Lione, Lipsia, Lubiana, Lussemburgo, Milano, Monaco, Mosca, Pechino, Praga, Rio de Janeiro, Sarajevo, Siviglia, Shanghai, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia e Zagabria.**

[www.cms-aacs.com](http://www.cms-aacs.com)  
[www.cmslegal.com](http://www.cmslegal.com)