

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2

00153 Roma

Tel. 06/58.300.213

Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16

20139 - Milano

Tel. 02/53.93.539 r.a.

Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale 97207870581



Roma, 09 aprile 2013

FIS13108
SLM**Oggetto: Deducibilità dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente. Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.**

Come noto, l'art. 2 del D.L. n. 201/2011 (cosiddetto "Decreto Salva Italia"), convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, ha introdotto, a partire dal 2012, una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente.

Con la Circolare n. 8/E del 3 aprile 2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di:

- fruizione, ai fini delle imposte sui redditi, della deduzione analitica dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente;
- presentazione delle istanze di rimborso per le annualità pregresse.

Ambito di applicazione

Sotto il profilo soggettivo, la deduzione analitica interessa:

- società di capitali ed enti commerciali;
- società di persone ed imprese individuali;
- banche ed altri enti e società finanziari;
- imprese di assicurazione;
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni.

Possono, inoltre, beneficiare della deduzione in esame anche soggetti diversi da quelli sopra elencati, purché gli stessi determinino la base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997, per opzione (ad esempio, gli imprenditori agricoli e le pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata), ovvero per regime naturale (ad esempio, gli enti privati non commerciali per l'attività commerciale svolta).

La deduzione analitica – pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente ed assimilato – deve essere calcolata al netto delle deduzioni relative:

- ai contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- alle spese ed ai contributi assistenziali sostenuti per il personale dipendente a tempo indeterminato;
- alle spese relative agli apprendisti, ai disabili ed al personale assunto con contratto di formazione e lavoro;
- ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- **alle indennità di trasferta per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci;**
- alle deduzioni previste per i contribuenti "minori", che non superano determinate soglie del valore della produzione netta.

Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la deduzione analitica dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente può essere fatta valere, per la prima volta, in sede di determinazione del reddito relativo al periodo d'imposta 2012 (Modello UNICO 2013), a

condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente e per redditi ad essi assimilati.

Inoltre, sono da considerare ai fini della deduzione in esame, le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo" e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente ed assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi, fermo restando la necessità di recuperare a tassazione la quota di IRAP dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta.

Ambito oggettivo

Al contribuente è riconosciuta "a regime" la possibilità di dedurre, ai fini delle imposte sui redditi:

- la quota di IRAP commisurata all'ammontare di imponibile corrispondente al costo per lavoro dipendente ed assimilato non ammesso in deduzione;
- il 10% dell'IRAP complessiva versata, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili.

Ai fini del calcolo della deduzione analitica si può tener conto anche dell'IRAP versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile in conseguenza di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento, sempreché afferenti alle spese per il personale. Pertanto, per effetto del versamento nell'anno (N) della maggiore IRAP accertata relativa all'anno (N-2), il contribuente ha diritto ad assumere nell'anno (N) una ulteriore deduzione, determinata sulla base dei parametri del costo del lavoro e del valore della produzione relativi all'anno (N-2).

L'IRAP complessiva - sia forfettaria che analitica - ammessa in deduzione ai fini delle imposte sui redditi non può in alcun modo eccedere l'imposta complessivamente versata/dovuta.

Istanze di rimborso

Come noto, il D.L. n. 16 del 2012, ha previsto la possibilità di chiedere il rimborso delle imposte sui redditi relative alla deduzione spettante a fronte dell'IRAP generata dal costo del lavoro per i periodi di imposta precedenti pregressi.

Ai contribuenti spetta, pertanto, il rimborso delle maggiori imposte versate per effetto della mancata deduzione dell'IRAP nella misura ammessa dalla norma in esame. Nel richiedere il rimborso, il contribuente deve procedere alla rideterminazione delle imposte sui redditi dovute nel periodo di riferimento, tenendo conto dell'IRAP versata sul costo del lavoro. La differenza tra le imposte sui redditi versate e quelle dovute sulla base del reddito rideterminato costituisce l'importo rimborsabile.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel calcolo delle imposte sui redditi rimborsabili in relazione all'IRAP afferente al costo del lavoro per le annualità pregresse non si deve tener conto della deduzione forfettaria del 10% di cui si è già beneficiato, nel caso in cui abbiano concorso al valore della produzione anche interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia beneficiato nei periodi d'imposta pregressi della deduzione forfettaria del 10% dell'IRAP esclusivamente in relazione alle spese per il personale dipendente (non avendo, quindi, sostenuto costi per oneri finanziari), l'importo massimo ammesso a rimborso deve essere calcolato tenendo conto dell'IRAP già dedotta in relazione al medesimo periodo d'imposta.

Il rimborso può essere fatto valere sia dai contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, non hanno ancora presentato istanza di rimborso, sia dai contribuenti che, alla predetta data, hanno già presentato istanza di rimborso.

Termini per la presentazione delle istanze

I contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, non hanno ancora presentato istanza di rimborso (ovvero, pur avendola presentata, intendono chiedere il rimborso per ulteriori annualità), possono farlo inoltrando apposita istanza telematica secondo le modalità stabilite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012 (si veda, al riguardo, la nostra informativa n. 194 del 19 dicembre 2012). Pertanto è consentito loro di ottenere il rimborso dell'Irpef/Ires per le imposte sui redditi versate dopo il 28 dicembre 2007, a condizione che venga presentata istanza esclusivamente in via telematica entro:

- 48 mesi dalla data di versamento;
- 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio quando il termine di 48 mesi cade entro il sessantesimo giorno successivo alla predetta data di attivazione.

Al fine di individuare correttamente il giorno dal quale decorre il termine di presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per i versamenti in acconto il termine in questione decorre dalla data di versamento del saldo relativo al medesimo periodo.

Come anticipato, il rimborso spetta anche ai contribuenti che alla data del 28 dicembre 2011 abbiano già presentato tempestiva istanza, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

A tal fine si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'IRAP, anche se non specificamente riferita alle spese per il personale dipendente ed assimilato. Anche in tal caso, l'importo rimborsabile – limitatamente ai versamenti d'imposta oggetto dell'istanza – è pari alla differenza tra l'imposta versata e quella derivante dal ricalcolo della base imponibile Ires/Irpef, tenuto conto della deduzione analitica dell'IRAP sul costo del lavoro. Tali soggetti sono, comunque, tenuti a presentare una nuova istanza di rimborso entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che si considerano valide anche le istanze cartacee presentate nel periodo compreso tra il 28 dicembre 2011 ed il 2 marzo 2012, sempreché riferite a versamenti non anteriori al termine di decadenza di 48 mesi dal versamento a saldo delle imposte sui redditi e sempreché tale termine non sia anteriore al 28 dicembre 2007.

Anche in tale ultimo caso, i contribuenti sono tenuti a trasmettere istanza di rimborso utilizzando l'apposito canale telematico.

Il testo della circolare dell'Agenzia delle Entrate è disponibile al link sotto indicato.

Cordiali Saluti.