

RIMBORSI IRAP: ISTANZE CORRETTIVE FINO AL 31 MAGGIO

di Cinzia Bondi

Fino al **31 maggio 2013**, i contribuenti che hanno presentato domanda di rimborso ai sensi dell'art. 2 "*Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonché per donne e giovani*", comma 1-*quater*, del D.L. 201/2011, prima della pubblicazione della **C.M. 8/E del 3 aprile 2013** (*Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle spese per il personale dipendente - Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 e decreto legge 2 marzo 2012, n. 16*) e che, in presenza di errori, non hanno avuto la possibilità di ripresentarla alla luce dei chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria per via della chiusura del relativo canale telematico, possono presentare una nuova istanza correttiva della precedente, sempre per via telematica, senza incorrere nella decadenza dall'ordine cronologico acquisito con l'invio della prima.

IL NUOVO REGIME DI DEDUZIONE IRAP. QUADRO NORMATIVO

Come è noto, la prima deroga al generale principio di indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali, espressamente previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto Irap e ribadito successivamente dal comma 43 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), è stato introdotto nel nostro sistema dall'articolo 6, comma 1, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, che ha previsto la parziale deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive che colpisce il costo del lavoro e gli oneri per interessi sostenuti da imprese e professionisti.

Il sistema di deduzione forfetaria dell'IRAP di cui al citato D.L. 185/2008 (in vigore a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2008) è stato recentemente integrato e modificato dall'art. 2 del D.L. n.201/2011, che, intervenendo sul comma 1, ha introdotto una deduzione analitica relativa alle spese per il personale dipendente e d assimilato¹.

¹ 1-bis. All'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modificazioni, le parole: "ovvero 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 medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997" sono soppresse.

1-ter. La disposizione di cui al comma 1-bis si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

Ancora, il comma 12 dell'articolo 4 del D.L. 2 marzo 2012, n.16 (cd. decreto Fiscale) convertito con modificazioni dalla Legge 26 aprile 2012, n.44, a completamento della suddetta disciplina² con il comma 1-*quater* ha previsto la possibilità di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate per effetto della mancata deduzione dell'IRAP nella misura ammessa anche per i periodi d'imposta anteriori, per i quali alla data di entrata in vigore del decreto legge non fosse decorso il termine di 48 mesi fissato dall'art. 38 D.P.R. 602/1973 per il rimborso dei versamenti diretti.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 140973 del 17 dicembre 2012 ha definito le modalità secondo le quali i contribuenti possono richiedere il rimborso e, con la C.M. n.8/E del 3 aprile scorso, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti in materia, sia in merito alla fruizione della suddetta deduzione analitica sia ai fini della presentazione delle istanze di rimborso per le annualità pregresse. Nel nostro intervento esamineremo quest'ultimo aspetto.

² Art.2, D.L. 6 dicembre 2011, n.201 conv. con modif. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

QUADRO NORMATIVO		
PRECEDENTE SISTEMA DI DEDUZIONE DELL' IRAP		
	Art. 6, comma 1, D.L. n. 185 del 2008, <i>conv.</i> dalla L. 28/01/2009, n. 2 (<i>In vigore dal 1 marzo 2009</i>) - <i>Modificato da: Decreto-legge del 30/12/2008 n. 207 Articolo 41</i>	Deduzione dall'IRES e dall'IRPEF della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi. Deduzione forfetaria (10%) che continua a trovare applicazione con riferimento alla sola quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati; ovvero 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 medesimo <u>decreto legislativo n. 446 del 1997</u> .
ATTUALE SISTEMA DI DEDUZIONE DELL' IRAP		
1	Art. 6, comma 1, D.L. n. 185/ 2008, <i>conv.</i> dalla L. <i>Legge 28/01/2009, n. 2</i>	Deduzione forfetaria (10%) che continua a trovare applicazione con riferimento alla sola quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati;
2	Art. 2 D.L. 6.12.2011, n. 201, <i>conv.</i> con <i>modif.</i> dalla L. 22.12.2011, n. 214,	Deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente
3	Art. 4, comma 12, D.L. 2.03.2012, n.16	Art. 2, comma 1-quater, D.L. n. 201/2011 (rimborso annualità pregresse)

LA DEDUZIONE “ANALITICA”

L'articolo 2 del decreto legge n. 201 del 2011 stabilisce che *“A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla 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 medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”.

AMBITO SOGGETTIVO	
$\frac{35}{17}$	Società di capitali ed enti commerciali [articolo 5 del decreto IRAP];
$\frac{35}{17}$	Società di persone ed imprese individuali [articolo 5-bis];
$\frac{35}{17}$	Banche e altri enti ed società finanziari [articolo 6];
$\frac{35}{17}$	Imprese di assicurazione [articolo 7];
$\frac{35}{17}$	Persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni [articolo 8].
$\frac{35}{17}$	Soggetti diversi da quelli indicati in elenco, a condizione che gli stessi determinino la base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, per opzione [<i>i.e.</i> imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata], ovvero per regime naturale [<i>i.e.</i> enti privati non commerciali per l'attività commerciale svolta].

AMBITO OGGETTIVO	
DETERMINAZIONE DELLA DEDUZIONE	Calcolo analitico dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997)
IMPOSTA RILEVANTE PER IL CALCOLO DELLA DEDUZIONE	<p>Imposta versata nel periodo di riferimento a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta effettivamente dovuta</p> <p>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.</p>
SOGGETTO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO CHE SVOLGE ATTIVITÀ ANCHE ALL'ESTERO	il costo del lavoro e il valore della produzione da considerare ai fini del calcolo della deduzione analitica devono essere assunti al netto della quota estero ³
DEDUZIONI AMMESSE "A REGIME"	<p>$\frac{35}{17}$ quota IRAP commisurata all'ammontare di imponibile corrispondente al costo per lavoro dipendente e assimilato non ammesso in deduzione;</p> <p>$\frac{35}{17}$ dieci per cento dell'IRAP complessiva versata, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi e oneri assimilati indeducibili.</p>
LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ':	L'IRAP complessiva [forfetaria e analitica] ammessa in deduzione ai fini delle imposte sui redditi non può in alcun modo eccedere l'imposta complessivamente versata/dovuta.

³ Cfr. C.M. 3.04.2013, n. 8/E: "In ipotesi di soggetto residente nel territorio dello Stato che svolge attività anche all'estero, occorre dunque assumere, ai fini del calcolo della deduzione analitica spettante:

$\frac{35}{17}$ il valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP, ottenuto applicando i criteri di riparto previsti per le diverse categorie di contribuenti (i.e. ammontare delle retribuzioni per le imprese industriali, dei depositi in denaro e in titoli per le banche, dei premi raccolti per le imprese di assicurazione, ecc.);

$\frac{35}{17}$ il costo del lavoro analitico specificamente afferente al personale impiegato nel territorio dello Stato".

www.commercialistatelematico.com

MODALITÀ E TEMPSTICA	
CONTRIBUENTI CON PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE⁴	CONTRIBUENTI CON PERIODO D'IMPOSTA NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE (CHE HANNO CHIUSO L'ESERCIZIO IN DATA ANTERIORE AL 31 DICEMBRE 2012)
UNICO 2013	ISTANZA DI RIMBORSO ⁵

IL RIMBORSO

La possibilità di chiedere a rimborso le imposte sui redditi relative alla deduzione spettante a fronte dell'IRAP generata dal costo del lavoro per i periodi di imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 2012, come accennato, è stata prevista dal D.L. n. 201 del 2012. Recita, infatti, l'articolo 2, comma 1-quater, del decreto legge n. 201/2011, *“In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalita' di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della*

⁴ Cfr. C.M. 3.04.2013, n. 8/E: “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 [UNICO 2013] a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49 del TUIR e per redditi assimilati ai sensi del successivo articolo 50. Sono da considerare ai fini della deduzione in esame, inoltre, 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 e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi, fermo restando la necessità di recuperare a tassazione la quota IRAP dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta”.

⁵ Cfr. C.M. 3.04.2013, n. 8/E: “Si segnala che i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che hanno chiuso l'esercizio in data anteriore al 31 dicembre 2012, possono avvalersi della misura in esame per il suddetto periodo d'imposta solo presentando apposita istanza di rimborso, secondo le modalità specificate nel successivo paragrafo 1.3. Tali soggetti possono presentare istanza di rimborso anche prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento sulla base dei dati di cui dispongono, ferma restando la possibilità di ripresentare una nuova istanza nel caso in cui i dati definitivi differiscano da quelli comunicati con la prima istanza”.

Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonche' ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo”.

In via generale il rimborso può essere richiesto, secondo le modalità stabilite con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 140973 del 17 dicembre 2012, sia dai contribuenti che alla data di entrata in vigore della L.214/2011, precisamente il 28.12.2011, non hanno presentato istanza di rimborso, sia da coloro che l’hanno già presentata.

Per i soggetti “solari” i periodi d’imposta per i quali è possibile richiedere il rimborso vanno dal 2007 al 2011.

Premesso che l’Irpef/Ires rimborsabile non può superare l’imposta effettivamente dovuta o versata, per determinare l’ammontare del rimborso da richiedere, spiega la circolare, *“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”.*

A tal proposito:

³⁵/₁₇ non si deve tener conto della deduzione forfetaria del 10% dell’Irap, di cui si è già beneficiato, nel caso in cui abbiano concorso al valore della produzione anche interessi passivi e oneri assimilati indeducibili,

³⁵/₁₇ si deve tener conto della deduzione forfetaria del 10% dell’Irap, di cui si è già beneficiato nei periodi d’imposta pregressi, esclusivamente in relazione alle spese per il personale dipendente .

Ciò sia che il contribuente abbia presentato domanda di rimborso sia che ne abbia fruito in sede di dichiarazione per gli anni 2008 - 2011.

Nel totale dell’imposta versata nell’anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile si può tener conto, sempreché afferenti alle spese per il personale, anche dell’IRAP pagata a titolo di ravvedimento operoso, a seguito di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di

accertamento, fermo restando, come abbiamo già detto, che l'ammontare IRES/IRPEF rimborsabile va calcolato assumendo che l'IRAP ammessa in deduzione non può comunque eccedere l'imposta effettivamente versata o dovuta.

IL RIMBORSO DELLE ANNUALITÀ PREGRESSE “IN PERDITA”

Il rimborso può essere richiesto, con i seguenti accorgimenti, anche nel caso in cui il contribuente abbia conseguito una perdita:

³⁵₁₇ mediante presentazione dell'istanza telematica, se la perdita sia stata impiegata in un periodo d'imposta per il quale risulti già presentata la dichiarazione dei redditi.

³⁵₁₇ nella prima dichiarazione utile successiva, a partire dal periodo d'imposta 2012, .per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel diverso caso in cui la perdita non sia stata ancora compensata.

Resta inteso che è possibile procedere alla rideterminazione della perdita fino a tutto il periodo di imposta 2007 vale a dire, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, fino al periodo di imposta per il quale il saldo è versato in data non anteriore al 28 dicembre 2007. Come chiarisce la circolare, in tal modo non si configura una disparità di trattamento rispetto ai contribuenti non in perdita che possono ottenere a rimborso dell'eccedenza IRPEF/IRES relativa a periodi d'imposta non anteriori al 2007, stante il limite temporale stabilito dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

LE ISTANZE DI RIMBORSO

Come accennato il rimborso può essere fatto valere sia dai contribuenti che, alla data di entrata in vigore della legge n. 214 del 2011 non hanno ancora presentato istanza di rimborso sia da coloro che, al contrario, hanno già provveduto in tal senso.

Contribuenti che non hanno presentato istanza di rimborso

I contribuenti che, alla data del 28 dicembre 2011, non hanno ancora presentato richiesta di rimborso ovvero, pur avendola presentata, intendono chiedere il rimborso per ulteriori annualità, possono farlo inviando apposita istanza telematica attenendosi alle modalità stabilite dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 17 dicembre 2012.

In sostanza, il periodo d’imposta (in ipotesi coincidente con l’anno solare) a partire dal quale è possibile rideterminare la base imponibile e presentare l’istanza è il periodo di imposta 2007, in relazione al quale il saldo risulta ordinariamente versato nel mese di giugno 2008.

Il rimborso, infatti, può essere, richiesto solo con riguardo ai versamenti IRES/IRPEF per i quali a tale data risulti ancora pendente il termine di decadenza di quarantotto mesi stabilito dall’articolo 38 del DPR n. 602 del 1973. Ne consegue, ad esempio, che per gli acconti relativi al periodo di imposta 2007 (anche se versati in data anteriore al 28 dicembre 2007) il termine di decadenza dei 48 mesi decorre dalla data di versamento dell’imposta a saldo⁶.

In buona sostanza, ribadisce il documento dell’Agenzia delle entrate, “è consentito ottenere il rimborso delle imposte sui redditi versate in data non anteriore al 28 dicembre 2007, a condizione che venga presentata istanza esclusivamente in via telematica entro:

³⁵/₁₇ quarantotto mesi dalla data di versamento;

³⁵/₁₇ sessanta giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l’invio quando il termine di quarantotto mesi cade entro il sessantesimo giorno successivo alla predetta data di attivazione (cfr. Provvedimento del Direttore del 17 dicembre 2012)”.

⁶ [cfr. circolare n. 16/E del 2009].

Contribuenti che hanno presentato istanza di rimborso

La possibilità per i di richiedere il rimborso per quei contribuenti che alla data del 28 dicembre 2011 abbiano già presentato istanza tempestiva, scaturisce dal richiamo operato dalla norma all'articolo 6, commi 2 e 4 del decreto legge n. 185 del 2008.

Tali soggetti sono comunque tenuti a presentare una nuova istanza di rimborso entro sessanta giorni dalla data di attivazione⁷ della procedura telematica, così come indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 17 dicembre 2012.

Si considerano validamente presentate :

³⁵/₁₇ l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'IRAP, anche se non specificamente riferita alle spese per il personale dipendente e assimilato;

³⁵/₁₇ le istanze cartacee presentate nel periodo compreso tra il 28 dicembre 2011 e il 2 marzo 2012 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 16 del 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.

La circolare ribadisce che si considerano validamente presentate le eventuali istanze di rimborso già trasmesse alla data di pubblicazione della stessa e che, in caso di errori, il contribuente è tenuto comunque a presentare, prima della scadenza del termine ordinario o, qualora più favorevole, entro **il 31 maggio**, una nuova istanza, utilizzando l'apposito canale telematico, completa in tutte le sue parti e con l'indicazione dei dati rettificati, avendo cura di barrare la casella "*Correttiva nei termini*".

20 maggio 2013

Cinzia Bondì

⁷ Cfr. Allegato C al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 17 dicembre 2012.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente