

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

Irap relativa al costo del lavoro: istruzioni su deduzione e rimborsi

3 Aprile 2013

Il nuovo beneficio si affianca a quello forfetario del 10%, che continua ad applicarsi se al valore della produzione concorrono spese per interessi passivi e oneri assimilati



Modalità applicative della nuova deduzione analitica dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente che i contribuenti possono far valere nelle dichiarazioni dei redditi (Irpef e Ires), introdotta dal decreto legge n.

E' l'oggetto della **circolare n.8/E** del 3 aprile, con cui l'Agenzia delle Entrate fornisce anche indicazioni sulla presentazione delle istanze di rimborso per le annualità pregresse.

Prima di passare ad esaminare, nel dettaglio, il documento di prassi, è utile ricordare brevemente il contesto normativo nel quale la nuova previsione è stata inserita.

Il legislatore del 2008, infatti, ha disposto una prima parziale deroga al principio di indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive dalle imposte sui redditi, introducendo una deduzione forfetaria, nella misura del 10%, dell'Irap riferita alle spese per il personale dipendente e/o agli interessi passivi e oneri assimilati.

La **circolare n. 16/E del 2009** ha fornito chiarimenti in merito a tale regime, precisando, tra l'altro, che l'Irap da assumere ai fini del calcolo della deduzione forfetaria spettante è quella versata nel periodo d'imposta di riferimento, a titolo di saldo del periodo d'imposta precedente e di acconto del periodo d'imposta successivo, nei limiti - per quanto riguarda l'acconto - dell'imposta effettivamente dovuta.

Trattandosi di una deduzione forfetaria, non occorre procedere al calcolo analitico dell'Irap

affidente alle voci di spesa richiamate dalla norma. La deduzione è riconosciuta anche nel caso in cui, nel periodo d'imposta considerato, il soggetto risulti in perdita: in tal caso, la maggiore perdita rideterminata per effetto del riconoscimento della deduzione è soggetta alle ordinarie regole di utilizzo previste dagli articoli 8 e 84 del Tuir.

Inoltre, è possibile chiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate nei periodi d'imposta antecedenti al 2008, per i quali risulti ancora pendente il termine di decadenza di 48 mesi previsto dall'articolo 38 del Dpr n. 602/1973.

Come anticipato, il regime è stato modificato nel corso del 2011. In particolare, l'articolo 2 del decreto legge n. 201 riconosce, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4 bis.1 del decreto legislativo n. 446/1997.

E' stato, dunque, "rimodulato" il regime forfetario precedentemente introdotto, che continua a trovare applicazione nel caso di concorso al valore della produzione di spese per interessi passivi e oneri assimilati.

L'articolo 4 del decreto legge n. 16/2012 ha successivamente emendato l'articolo 2 del DL 201/2011, riconoscendo il diritto al rimborso dell'Irap relativa al costo del lavoro per i periodi d'imposta per i quali al 28 dicembre 2011 (data di conversione del decreto legge n. 201) non risulti ancora scaduto il termine di quarantotto mesi previsto dall'articolo 38 del Dpr n. 602/1973.

Al riguardo, il documento di prassi odierno ribadisce l'orientamento già espresso nella circolare n. 16/2009 secondo cui, per i versamenti in acconto, il computo dei 48 mesi decorre dalla data di versamento del saldo.

Sotto il **profilo soggettivo**, sono ammessi al nuovo regime tutti i soggetti interessati dal precedente regime di deducibilità forfetaria; nel caso di concorso alla base imponibile Irap sia di spese per il personale dipendente sia di costi per oneri finanziari, è possibile beneficiare tanto del rimborso del 10% da calcolare sull'intera Irap dovuta quanto del rimborso dell'Irap analitica sul costo del lavoro. La circolare precisa che, per il settore bancario, tale ipotesi si verifica a partire dal periodo d'imposta 2007, per effetto dell'applicazione del pro rata patrimoniale prima e dell'indeducibilità degli interessi passivi nella misura del 4% poi.

Tuttavia, nel caso in cui il contribuente abbia già fruito della deduzione forfetaria con riferimento esclusivo alle spese per il personale dipendente (non avendo sostenuto costi per oneri finanziari), la deduzione analitica dovrà essere determinata scomputando l'Irap già dedotta in relazione al medesimo periodo d'imposta. In coerenza con quanto affermato in sede di rimborso, il

contribuente può anche “a regime” assumere, ai fini del calcolo della deduzione forfetaria, l’intera Irap dovuta, procedendo al tempo stesso al calcolo analitico dell’Irap relativa al costo del personale.

Per quanto riguarda i regimi opzionali della trasparenza e del consolidato fiscale, il documento di prassi rinvia ai chiarimenti forniti in relazione al precedente regime forfetario.

In particolare, nell’ambito della **trasparenza** di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir, la deduzione è operata dalla società trasparente in sede di determinazione dell’imponibile da imputare ai soci. Parimenti, per i periodi d’imposta pregressi, la società “partecipata” ridetermina il proprio reddito al netto della deduzione spettante mediante presentazione in via telematica dell’apposito modello relativo all’istanza di rimborso (anche se nello stesso non deve essere evidenziato alcun importo da rimborsare), comunicando ai partecipanti la quota spettante da chiedere a rimborso.

In presenza di soggetti partecipanti al **consolidato** fiscale ai sensi degli articoli 117 e seguenti del Tuir occorre, invece, distinguere tra i periodi d’imposta antecedenti l’avvio del regime, per i quali ciascuna società è legittimata alla presentazione dell’istanza di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate per effetto della mancata deduzione dell’Irap sul costo del lavoro, e il periodo d’imposta d’ingresso nel regime e i successivi, per i quali spetta invece al soggetto consolidante procedere alla presentazione dell’istanza di rimborso sulla base degli imponibili rideterminati dalle società consolidate. Anche queste ultime, a tal fine, presentano istanza di rimborso anche se nella stessa non viene evidenziato alcun importo da rimborsare.

La circolare affronta poi alcuni aspetti relativi alle modalità applicative del nuovo regime in presenza di operazioni straordinarie.

Nello specifico, in ipotesi di **fusione per incorporazione** con estinzione del dante causa, viene chiarito che spetta all’avente causa presentare istanza di rimborso per conto del soggetto estinto ai fini del rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate ovvero nel caso in cui sia necessario rideterminare le perdite maturate in capo alla società incorporata prima della relativa estinzione.

Un’ipotesi peculiare si realizza in caso di **fusione con retrodatazione** contabile al 1° gennaio dell’anno di riferimento (ad esempio 2012), circostanza, questa, che consente alla incorporante di utilizzare i versamenti a saldo relativi al periodo d’imposta precedente (2011) e riferibili alla società incorporata ai fini del calcolo della deduzione analitica a essa spettante: in tal caso, i dati da assumere ai fini del calcolo (cioè il valore della produzione e il costo del lavoro) sono quelli della società incorporata. Diversamente, gli acconti della società incorporata relativi all’anno precedente (2011) assumeranno rilievo in sede di presentazione dell’istanza rimborso da parte della società incorporante.

Nell’ambito di un’operazione di **scissione totale**, spetta invece alle beneficiarie, per conto del

soggetto estinto, presentare istanza di rimborso nel caso in cui si debba procedere a rideterminare le perdite maturate in capo alla scissa per effetto del riconoscimento della deduzione analitica spettante.

In ipotesi di **scissione parziale**, al contrario, spetta unicamente alla scissa presentare istanza di rimborso utilizzando l'apposito canale telematico.

Da ultimo, il documento di prassi chiarisce che, nel caso in cui per effetto del riconoscimento della deduzione analitica il contribuente consegua un reddito inferiore a quello minimo presunto previsto dalla disciplina sulle **società di comodo** ovvero una perdita, tale circostanza rileverà ai fini dell'applicazione della disciplina concernente le società in perdita sistemica.

di

Stefania Tiberi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/irap-relativa-al-coste-del-lavoro-istruzioni-deduzione-e>