



La deducibilità analitica dell'Irap sul lavoro e il rimborso delle annualità pregresse

Il decreto sulle semplificazioni tributarie dà il via libera ad una nuova stagione di richieste di rimborso basate sulla nuova deduzione analitica dell'Irap sul lavoro per le annualità pregresse. Detta possibilità è espressamente prevista dalla norma contenuta nell'art.4, co.12 del D.L. n.16/12 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.52 dello stesso giorno.

Grazie a tale disposizione, i contribuenti potranno richiedere il rimborso delle maggiori imposte dirette versate nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per effetto della vecchia deducibilità forfettaria dell'Irap in misura pari al 10%, anziché nella nuova misura analitica stabilita dall'art.2 del D.L. n.201/11 (Manovra Monti)⁵.

La disposizione inserita nel D.L. n.16/12 introduce la possibilità del rimborso per le annualità pregresse integrando proprio la citata disposizione della Manovra Monti che ha sostituito la deducibilità forfettaria del 10% dell'Irap con la *c.d. deducibilità analitica*.

Sarà un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate a dover stabilire tempi e modalità di presentazione delle suddette istanze di rimborso per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni tributarie, sia ancora pendente il termine di decadenza di quarantotto mesi previsto dall'art.38 del DPR n.602/73.

In attesa di tale provvedimento normativo di carattere secondario, vista l'importanza e la rilevanza dell'argomento, è opportuno esaminare da subito i riflessi ed i contenuti operativi della nuova disposizione che riapre la porta ad una nuova stagione di rimborsi basati sulla deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.

Genesi normativa

La norma ricalca pedissequamente il contenuto dell'analoga disposizione che introdusse la possibilità per il rimborso delle maggiori imposte dirette pagate negli anni pregressi, a seguito della previsione della deducibilità forfettaria dell'Irap dalle imposte sui redditi.

Il riferimento è alla norma contenuta nei commi da 2 a 4 dell'art.6 del D.L. n.185/08 che aveva inserito nell'ordinamento, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la deducibilità forfettaria dell'Irap dalle imposte dirette nella misura del dieci per cento di quanto pagato a tale titolo in presenza di interessi passivi e costo del lavoro nel valore della produzione.

Così come al momento dell'introduzione di tale deduzione il Legislatore aprì la porta ai rimborsi per le annualità pregresse, attraverso il ricalcolo delle maggiori imposte dirette pagate in assenza di tale deduzione, allo stesso modo interviene oggi il decreto sulle semplificazioni tributarie con la norma sopra richiamata.

Il comma 12 dell'art.4 del D.L. n.16/12 introduce il comma 1-*quater* all'art.2 della Manovra Monti (D.L. n.201/11), il quale prevede espressamente che, in relazione a quanto disposto sulla deducibilità analitica dell'Irap afferente al costo del lavoro non deducibile dal valore della produzione, tenuto conto di quanto a suo tempo previsto dai commi da 2 a 4 dell'art.6 del D.L. n.185/08, i contribuenti potranno presentare istanze di rimborso relative ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012.

⁵ Tale disposizione ha previsto, infatti, la deducibilità dall'imponibile ai fini delle imposte dirette di un importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle relative deduzioni.

Le annualità pregresse oggetto di rimborso

Il primo effetto della disposizione in commento è quello di “congelare” il diritto al rimborso delle maggiori imposte dirette pagate negli anni precedenti, stabilendo che dalla data di entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni tributarie, devono considerarsi interrotti i termini di decadenza previsti nell’art.38 del DPR n.602/73.

L’effetto di tale disposizione è favorevole ai contribuenti che potranno tranquillamente attendere l’emanazione del citato provvedimento direttoriale, senza perdere alcun diritto che resta acquisto alla “data di entrata in vigore” del D.L. n.16/12.

Stando così le cose, se la norma verrà confermata anche nei lavori di conversione del decreto, per i contribuenti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, il diritto al rimborso dovrebbe coprire le ultime quattro annualità d’imposta antecedenti al 2012, nelle quali si è ridotta la base imponibile delle imposte dirette sulla base della deduzione forfettaria del solo dieci per cento dell’Irap pagata.

Per i contribuenti solari ciò significa che le annualità che potranno formare oggetto di richiesta di rimborso saranno sicuramente le annualità: 2008, 2009, 2010 e 2011.

Per quanto riguarda invece il 2007 dovrebbe essere recuperata l’interpretazione già fornita dalle Entrate nella risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008 e nella circolare n.16 del 16 aprile 2009 con le quali si precisava che “...per i versamenti in acconto il termine in questione decorre dal momento del versamento del saldo relativo al medesimo periodo”. Se tale interpretazione verrà confermata o comunque non smentita nel provvedimento direttoriale di prossima emanazione, per i soggetti “solari” potrebbe essere richiesto anche il rimborso della maggiore Ires o Irpef pagata anche per il periodo d’imposta 2007.

Soggetti interessati

Potranno richiedere il rimborso delle maggiori imposte dirette pagate sia titolari di redditi d’impresa che di lavoro autonomo per i quali il costo del lavoro indeducibile costituisce una componente, più o meno rilevante, della base imponibile del tributo regionale sulle attività produttive.

Naturalmente, a seconda del soggetto che procederà alla richiesta di rimborso, i calcoli e le modalità di presentazione delle istanze saranno decisamente diversi, così come avvenne al momento dell’introduzione della deducibilità forfettaria dell’Irap dalle imposte dirette.

A fare da vera e propria linea di demarcazione in tale senso è il criterio di determinazione delle imposte dirette del soggetto richiedente.

- Se quest’ultimo è soggetto non trasparente all’imposta sul reddito delle società (Srl, Spa, ecc.), la richiesta di rimborso riguarderà la maggior Ires dallo stesso corrisposta per effetto della diminuzione della base imponibile correlata alla nuova deducibilità Irap su base analitica.
- Se, invece, il richiedente il rimborso è un soggetto trasparente (società di persone, Srl trasparenti ecc.) allora alla sua istanza dovranno affiancarsi anche le richieste dei soci nelle quali si determinerà l’importo della maggior Irpef pagata per effetto della più elevata quota di reddito ad essi imputato per trasparenza.

Modalità e tempistica

Come abbiamo visto sarà un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate a stabilire le “modalità di presentazione delle istanze di rimborso”.

La norma non dispone un termine entro il quale tale provvedimento debba essere emanato e pertanto la tempistica dei rimborsi dipenderà dal momento in cui tale provvedimento verrà emanato e dai suoi contenuti.

Quanto alle modalità dei rimborsi, il fatto che la disposizione in commento richiami le norme contenute nei commi da 2 a 4 dell’art.6 del D.L. n.185/08, lascia presupporre un

meccanismo basato su procedure telematiche e sull'ordine cronologico di presentazione delle istanze da parte dei contribuenti.

Assolutamente tutto da decifrare invece il limite di spesa destinato dall'Esecutivo a questa nuova campagna di rimborsi.

Nella relazione tecnica che accompagna il provvedimento si legge, infatti:

“al riguardo, si stima che la disposizione in esame non determini oneri aggiuntivi per il Bilancio dello Stato, consentendo, altresì, di perseguire importanti benefici in termini di efficienza e di razionalizzazione delle modalità di effettuazione dei rimborsi in esame⁶”.

Rimborsi analitici al test di convenienza

Tenuto conto della ampiezza della platea dei soggetti interessati ad attivare la via del rimborso delle maggiori imposte dirette pagate negli anni scorsi per effetto della deducibilità solo forfettaria dell'Irap, ciò che farà davvero la differenza saranno gli interessi in gioco.

➔ Quando l'importo delle maggiori imposte dirette pagate assumerà un certo rilievo allora la via del rimborso verrà sicuramente percorsa.

Uno degli elementi da non sottovalutare, in tale caso, è anche il miglioramento del bilancio civilistico che può derivare dall'appostazione di un elemento patrimoniale attivo costituito dall'importo richiesto a rimborso.

➔ Quando, invece, l'entità delle maggiori imposte dirette pagate in passato è modesta o del tutto irrilevante (caso che potrebbe verificarsi in ipotesi di scarsa influenza del costo del lavoro indeducibile sulla base imponibile complessiva dell'imposta regionale), imbarcarsi in calcoli piuttosto laboriosi e complessi, potrebbe risultare un esercizio inutile oltre che dispendioso.

La deducibilità analitica dell'Irap sul costo del lavoro, introdotta dall'art.2 del D.L. n.201/11, si traduce infatti in una reale convenienza rispetto a quella forfettaria ex art.6 del D.L. n.185/08 soltanto se si è in presenza di una quota rilevante di costi del personale indeducibile sul valore complessivo del valore della produzione.

Nelle altre situazioni, la deduzione forfettaria del 10% utilizzata negli esercizi scorsi può invece rappresentare un limite tale da sconsigliare la convenienza dei calcoli propedeutici alla richiesta di rimborso.

Occorre, infatti, ricordare al proposito che il sistema della deducibilità forfettaria dell'Irap dalle imposte sui redditi delineato dal D.L. n.185/08, era tale che bastava la presenza anche di un solo euro di costo del lavoro, per far scattare la deducibilità dell'importo pari al 10% dell'imposta regionale corrisposta nell'anno di riferimento.

Per comprendere meglio la suddetta analisi di convenienza, formuliamo un semplice esempio numerico.

Esempio

Ipotizziamo che Alfa Srl abbia versato nel corso del 2011 importi a titolo di Irap per €10.000, di cui €4.000 a titolo di saldo e €6.000 a titolo di acconto.

Supponiamo inoltre che per il periodo d'imposta 2010 la base imponibile Irap, al netto delle deduzioni, sia stata pari ad €200.000 con un costo del lavoro dipendente ed assimilato indeducibile di €100.000, pari dunque al 50% dell'imponibile complessivo.

Sulla base di ciò, la quota del saldo pagato rilevante ai fini della nuova deducibilità analitica introdotta dalla Manovra Monti sarà pari ad €2.000 ossia il 50% di €4.000 versate a saldo per il 2010.

⁶ Sul punto si veda V. Stroppa, "Rimborsi Irap, norma a rischio" in *ItaliaOggi* del 14/3/12, pag.30.

Per determinare, invece, la quota rilevante degli acconti Irap versati nell'anno 2011, Alfa Srl dovrà considerare se gli stessi trovano o meno capienza nell'imposta regionale effettivamente dovuta e di competenza del periodo d'imposta al quale gli stessi si riferiscono, eventualmente scomputando la parte di essi che di fatto potrebbe risolversi in un credito d'imposta in sede di dichiarazione Irap.

Ciò premesso, supponiamo che l'imposta dovuta per il periodo 2011 sia pari ad €9.000 e pertanto vi sia "copertura" degli acconti versati pari ad €6.000.

Verificata questa condizione sarà necessario determinare la quota di tali acconti rilevanti ai fini della nuova deduzione analitica sulla base della quota di base imponibile Irap riferibile al costo del lavoro indeducibile.

A questo punto occorrerà stabilire come la quota del costo del lavoro indeducibile si rapporta al valore della produzione rilevante ai fini Irap nell'esercizio 2011.

A tal fine ipotizziamo che la base imponibile Irap 2011 di Alfa Srl sia pari ad €250.000, della quale la parte relativa al costo del lavoro indeducibile rappresenti €150.000, pari al 60% dell'intero.

In tale situazione la quota di acconti rilevanti risulterà essere di €3.600, ovvero il 60% dei 6.000 versati.

In conclusione la quota deducibile Irap ai fini delle imposte sui redditi sulla base dei nuovi criteri analitici che si sarebbe potuto dedurre nel 2011 risulterà pari all'importo di €5.600 (€2.000 del saldo 2010 + €3.600 degli acconti 2011).

Il rimborso che potrà essere richiesto sarà, dunque, pari all'Ires applicata sulla differenza fra la deduzione analitica e quella forfettaria applicata al periodo d'imposta 2011.

 Il calcolo evidenzia come la nuova deduzione analitica sia più conveniente rispetto a quella forfettaria del 10% sulla base della quale la quota di Irap deducibile sarebbe stata di soli €1.000 pari al 10% del totale versato pari a €10.000.

La quota di maggior Ires pagata nel 2011 che si potrebbe richiedere a rimborso sarà, invece, pari al 27,5% della differenza fra le due deduzioni ricalcolate ossia €5.600 - €1000 = €4.600.

In definitiva, Alfa Srl potrà richiedere a rimborso per l'anno 2011 l'importo di €1.265 (€4.600 x 27,5%).

L'esempio dimostra come i calcoli e le variabili da prendere in considerazione siano tutt'altro che agevoli e veloci.

Occorre anche precisare che per imprese con valore rilevante del costo del lavoro ed assimilato indeducibile, gli importi che potranno essere richiesti a rimborso sono tutt'altro che trascurabili.

Omessa comunicazione delle minusvalenze

Ai sensi della disposizione contenuta nel primo comma dell'art.11 del D.L. n.16/12, l'omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze e delle differenze negative di ammontare superiore a €50.000 relative ai dividendi non tassati di cui all'art.5-*quinquies* del D.L. n.203/05, è punita con la sanzione amministrativa pari al 10% delle minusvalenze la cui comunicazione è stata omessa oppure è incompleta o infedele.

Allo stesso modo, vengono punite le omissioni o le infedeli o incomplete comunicazioni relative alle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di euro, se derivanti da cessione di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie relative a società non negoziate in mercati regolamentati di cui all'art.1 del D.L. n.209/02.

Per entrambe le fattispecie sopra descritte la norma prevede una sanzione variabile da un minimo di €500 ad un massimo di €5.000.