



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 14 aprile 2009

OGGETTO: Parziale deducibilità forfetaria dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi – Articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185

INDICE

| | |
|---|-----------|
| PREMESSA | 3 |
| 1 AMBITO DI APPLICAZIONE..... | 5 |
| 2 MODALITÀ DI FRUIZIONE DELLA DETRAZIONE | 6 |
| 2.1 Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi..... | 6 |
| ESEMPIO 1 - PERIODO D'IMPOSTA 2008 | 7 |
| 2.2 Periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008..... | 8 |
| ESEMPIO 2..... | 9 |
| ESEMPIO 3..... | 10 |
| 3 SOCIETÀ DI PERSONE E SOCIETÀ DI CAPITALI "TRASARENTI" | 12 |
| 4 SOGGETTI PARTECIPANTI AL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE..... | 13 |

PREMESSA

L'articolo 6, comma 1, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, stabilisce che *“A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle imposte sui redditi (...) un importo pari al 10 per cento dell'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, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla 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 decreto legislativo n. 446 del 1997.”*

La disposizione introduce la parziale deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive che colpisce, tra l'altro, il costo del lavoro e gli oneri per interessi sostenuti dalle imprese e dai professionisti.

Come affermato dalla relazione illustrativa, tale previsione normativa rappresenta una deroga al generale principio di indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali, espressamente previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto Irap e ribadito, da ultimo, dal comma 43 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008).

Ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 6 in commento, la deduzione forfetaria può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008. In tal caso al contribuente spetta il rimborso – con le modalità ed alle condizioni appresso indicate - delle maggiori imposte sui redditi versate con riferimento ai suddetti periodi di imposta per effetto della mancata deduzione dell'Irap nella misura ammessa dalla norma in esame.

In particolare:

- per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali sia stata presentata - entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento – istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 602 del 1973, spetta il rimborso della quota delle imposte dirette corrispondente all'Irap deducibile ai sensi della norma in esame. A tal fine si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'IRAP, anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi. L'importo del rimborso spettante è determinato ricalcolando la base imponibile delle imposte sui redditi al netto della deduzione del 10 per cento dell'Irap, a condizione che i predetti oneri abbiano concorso alla formazione della base imponibile del tributo regionale. Si precisa, inoltre, che l'istanza dà diritto al rimborso solo per le annualità d'imposta cui essa si riferisce e che per rendere più spedite le procedure di gestione, anche in questo caso è necessario presentare l'apposita istanza di rimborso utilizzando il modello telematico indicato al punto successivo tenendo conto delle considerazioni svolte nel paragrafo 2.2;

- relativamente ai periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008 (29 novembre 2008) non sia stata presentata istanza di rimborso, il diritto al rimborso spetta - negli stessi termini prima evidenziati - a seguito di presentazione, esclusivamente in via telematica, di apposita istanza all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità da definire con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

L'istanza deve essere presentata:

- a regime, entro il termine di decadenza di 48 mesi dal momento in cui è stato effettuato il versamento;
- in via transitoria, entro 60 giorni dal momento in cui viene attivata la procedura telematica di invio delle istanze, per i termini di decadenza che in base ai criteri indicati al punto precedente vengono a cadere entro i 60 giorni dalla attivazione della predetta procedura telematica.

La deduzione in misura pari al 10 per cento dell'IRAP dovuta è fruibile sia ai fini dell'imposta sul reddito delle società sia ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche. Al riguardo, si precisa che in sede di conversione del decreto legge n. 185 è stata modificata la rubrica dell'articolo 6 in esame, che attualmente recita “*Deduzione dall'Ires e dall'Irpef della quota di Irap relativa al costo del lavoro e degli interessi*”, aggiungendo il riferimento all'Irpef al fine di chiarire che la deduzione in commento spetta sia ai soggetti passivi Ires che Irpef.

1 AMBITO DI APPLICAZIONE

L'articolo 6 in esame disciplina le condizioni soggettive e oggettive necessarie ai fini della fruizione della deduzione dell'Irap dal reddito imponibile delle imposte sui redditi.

La predetta deduzione è fruibile dai soggetti che determinano la base imponibile IRAP con le modalità di cui agli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto IRAP. Si tratta, in particolare di:

- società di capitali e enti commerciali [art. 5 del decreto IRAP];
- società di persone e imprese individuali [art. 5-bis];
- banche e altri enti e società finanziari [art. 6] ;
- imprese di assicurazione [art. 7];
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni [art. 8].

Si precisa che la deduzione forfetaria dell'Irap spetta anche ai soggetti diversi da quelli individuati dagli articoli sopraelencati a condizione che gli stessi determinino la base imponibile IRAP secondo la disciplina recata dall'articolo 5 del decreto Irap per opzione (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata).

La deduzione forfetaria, pari al 10 per cento dell'IRAP versata, può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile Irap.

La deduzione spetta alla predetta condizione e prescinde, dunque, dall'ammontare complessivamente sostenuto per oneri del personale o interessi passivi. Resta inteso che il sostenimento dei costi relativi al personale dipendente o agli interessi passivi deve rispondere a criteri di inerenza, ragionevolezza ed economicità e risultare coerente con gli obiettivi di politica aziendale perseguiti.

In relazione, in particolare, ad operazioni che abbiano dato luogo ad interessi passivi saranno attivati opportuni controlli al fine di verificarne le valide ragioni economiche e l'inerenza all'attività esercitata.

Inoltre, per i soggetti obbligati alla redazione del bilancio di esercizio i medesimi costi devono essere individuati secondo corretti principi contabili.

2 MODALITÀ DI FRUIZIONE DELLA DETRAZIONE

2.1 Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi

Ai fini della determinazione della misura della deduzione spettante in ciascun periodo di imposta, i contribuenti devono calcolare il 10 per cento dell'IRAP versata nel periodo d'imposta medesimo.

A tal riguardo, si precisa che per effetto del richiamo operato dalla norma all'articolo 99 del Tuir, l'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione (anche per gli esercenti e professioni) è quella versata nel periodo di imposta 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 per il medesimo periodo di imposta.

In altri termini, l'IRAP versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di imposta di riferimento. Invero, tale criterio va integrato per tener conto della circostanza che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'IRAP dovuta quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione, in quanto - non risultando definitivamente dovuta - costituisce credito dell'esercizio medesimo.

Come precisato anche nella relazione illustrativa all'articolo 6 in esame, si ribadisce che al fine di semplificare le modalità di determinazione della deduzione dell'IRAP, il riferimento ai costi per interessi passivi ed alle spese per il personale dipendente non va inteso in termini analitici ma forfetari.

Per la determinazione della deduzione non è, quindi, necessario procedere al calcolo analitico della quota di IRAP riferibile a tali componenti. È necessario, invece, che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, i predetti oneri per il personale e per interessi passivi abbiano concorso alla determinazione della base imponibile dell'Irap.

In applicazione di tale criterio, non è consentito ad esempio tenere conto, ai fini del calcolo della deduzione, del versamento effettuato a saldo con riguardo ad un periodo d'imposta la cui base imponibile IRAP non risulta incisa dei costi per il personale dipendente o per interessi passivi; al contrario, si può tenere conto del versamento in acconto relativo al periodo di imposta successivo, se i predetti costi hanno influenzato la base imponibile del periodo medesimo.

Valga il seguente esempio.

Esempio 1 - Periodo d'imposta 2008

Un contribuente ha versato nel periodo d'imposta 2008 IRAP per un importo complessivo pari a 2.000 euro. Tale importo risulta costituito dal saldo IRAP 2007 di 400 e degli acconti per il 2008 di 1.600. Nella base imponibile IRAP per il periodo d'imposta 2007 non figurano spese per il personale o oneri finanziari, che sono presenti, invece, nella base imponibile del periodo d'imposta 2008.

Spetta la deduzione forfetaria del 10 per cento solo con riferimento agli acconti versati per il periodo d'imposta 2008.

| | |
|--|--------|
| Reddito imponibile Ires al lordo della deduzione dell'IRAP | 30.000 |
| Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2008 | 2.000 |
| IRAP relativa al saldo 2007 | 400 |
| IRAP acconto 2008 | 1.600 |
| Importo deducibile ai fini delle imposte sui redditi (10 % di 1.600) | 160 |
| Reddito imponibile Ires al netto della deduzione | 29.840 |
| Risparmio d'imposta (minore Ires dovuta 27,5 % di 160) | 44 |

Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile a fronte 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.

2.2 Periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008

I contribuenti che alla data del 29 novembre 2008 non abbiano presentato istanza di rimborso (ovvero che, pur avendola presentata, intendano chiedere il rimborso per ulteriori annualità), possono farlo inoltrando apposita richiesta in via telematica, secondo le modalità stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dal comma 4 dell'articolo 6; detta facoltà può essere tuttavia esercitata solo con riguardo ai versamenti Ires/Irpef per i quali alla predetta data del 29 novembre 2008 risultava ancora pendente il termine di 48 mesi, decorrente dalla data del versamento, di cui all'articolo 38 del DPR n. 602.

In pratica, è consentito ottenere a rimborso le imposte versate in data non anteriore al 29 novembre 2004, a condizione che venga presentata l'apposita istanza entro il termine di 48 mesi dalla data del versamento. Per i termini di decadenza che ricadono nel periodo intercorrente tra il 29 novembre 2008 ed il 60° giorno successivo alla data di attivazione della predetta procedura telematica

L'istanza deve essere presentata, invece, entro 60 giorni dal momento in cui viene attivata la procedura di invio delle istanze.

Per individuare correttamente il giorno dal quale decorre il termine di presentazione dell'istanza di rimborso, si evidenzia che per i versamenti in acconto il termine in questione decorre dal momento del versamento del saldo relativo al medesimo periodo (v. risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008).

Ne consegue, ad esempio, che per gli acconti relativi al periodo di imposta 2004 – anche se versati in data anteriore al 29 novembre 2004 - il termine iniziale dei 48 mesi decorre dalla data di versamento dell'imposta a saldo (ordinariamente in scadenza nel mese di giugno 2005).

In altri termini, 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 per ottenere il rimborso dell'imposta versata (in acconto e a saldo) in eccedenza, è il periodo di imposta 2004 (in relazione al quale l'imposta a saldo è stata versata ordinariamente nel giugno 2005).

Nel richiedere il rimborso il contribuente deve procedere, come già anticipato, alla rideterminazione delle imposte sui redditi dovute nel periodo d'imposta di riferimento tenendo conto della deduzione forfetaria dal reddito imponibile del 10 per cento dell'Irap versata nel corso del periodo di imposta attenendosi ai criteri indicati nel paragrafo 2.1. La differenza tra le imposte sui redditi versate e quelle dovute sulla base del reddito rideterminato costituisce l'importo rimborsabile.

Esempio 2

Periodo d'imposta 2004

| | |
|--|--------|
| Reddito imponibile Ires | 20.000 |
| 1° acconto Ires 2004 (versato il 20 giugno 2004) | 2.613 |
| 2° acconto Ires 2004 (versato il 30 novembre 2004) | 3.921 |
| Saldo Ires 2004 (versata il 20 giugno 2005) | 66 |
| Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2004 | 1.000 |

| | |
|---|--------|
| Importo dell'Irap deducibile ai fini delle imposte sui redditi | 100 |
| Reddito imponibile Ires rideterminato per effetto della deduzione | 19.900 |
| Ires dovuta al netto della deduzione dell'Irap | 6.567 |
| Ires rimborsabile (6.600 – 6.657) | 33 |

La deduzione forfetaria del 10 per cento dell'Irap compete anche nell'ipotesi in cui nel periodo di imposta di riferimento sia emerso un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi.

In tal caso, la rideterminazione del reddito al netto della deduzione in commento, darà luogo ad una maggiore perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dall'articolo 84 del TUIR. Al riguardo si precisa che al fine di comunicare all'Agenzia delle entrate le maggiori perdite rideterminate è necessario presentare, comunque, il modello di cui al comma 3 dell'art. 6 del citato D.L. n. 185 del 2008, anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare. Se la perdita del periodo di imposta oggetto di rideterminazione è stata utilizzata in un periodo d'imposta per il quale sia stata già presentata la dichiarazione dei redditi, il contribuente potrà richiedere il rimborso della maggiore IRES o IRPEF versata in tale periodo di imposta mediante la presentazione dell'istanza di rimborso. Nel caso, invece, in cui la perdita rideterminata per tener conto della deduzione IRAP non sia stata ancora utilizzata e risulti ancora pendente il termine di cinque anni stabilito dall'articolo 84 del TUIR per il riporto, la medesima perdita potrà essere utilizzata in compensazione nel primo esercizio utile.

Esempio 3

Periodo d'imposta 2006

| | |
|---|---------|
| Perdita Ires riportabile | -10.000 |
| Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2006 | 1.000 |
| Importo deducibile ai fini delle imposte sui redditi (10% di 1.000) | 100 |

| | |
|---|---------|
| Perdita rideterminata per effetto della deduzione | -10.100 |
| <i>Periodo d'imposta 2007</i> | |
| Reddito imponibile Ires (al lordo della deduzione Irap) | 15.000 |
| Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2007 | 1.000 |
| Importo deducibile ai fini delle imposte sui redditi | 100 |
| Perdita riportata dal periodo di imposta precedente | -10.100 |
| Minor reddito imponibile per l'attribuzione della deduzione | 200 |
| Reddito imponibile | 4.800 |
| IRES rimborsabile (33 % di 200) | 66 |

Resta inteso che il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile rideterminare il risultato negativo è, anche in questo caso, il periodo di imposta 2004 ossia, più precisamente, il periodo di imposta per il quale il termine di versamento del saldo Irpef/Ires sarebbe scaduto in data non anteriore al 29 novembre 2004. Ciò in analogia con il trattamento – altrimenti più sfavorevole - riservato ai contribuenti che, in presenza di redditi imponibili, possono ottenere a rimborso l'eccedenza Irpef/Ires relativa a periodi d'imposta non anteriori al 2004, stante il limite temporale dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Per i contribuenti che alla data di entrata in vigore del decreto (29 novembre 2008) abbiano già presentato tempestiva istanza ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 al fine di ottenere a rimborso l'Ires/Irpef versata in più per effetto della mancata deduzione dell'Irap, l'importo rimborsabile ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 in commento – 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 al netto della deduzione forfetaria del 10 per cento dell'Irap.

L'intervenuta presentazione dell'istanza di rimborso rileva ai fini della erogazione dei rimborsi secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, ma non anche ai fini della determinazione delle maggiori imposte versate

e da restituire al contribuente sulla base di disposizioni normative non note all'epoca di presentazione della istanza medesima. Anche i contribuenti che, alla data del 29 novembre 2008, abbiano presentato istanza di rimborso, pertanto, sono tenuti a presentare l'istanza telematica secondo le modalità stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al citato articolo 6, comma 4; per consentire l'esame in via prioritaria di dette istanze si rende tuttavia necessario che le stesse vengano presentate entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio.

Come anticipato, ai sensi del comma 4 dell'articolo 6 in commento i rimborsi spettanti sulla base delle istanze inoltrate telematicamente, siano esse precedute o meno da domanda di rimborso presentata entro il 28 novembre 2008, sono eseguiti dall'Agenzia delle entrate secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze medesime e nel rispetto dei limiti di spesa indicati nel citato comma 4.

3 SOCIETÀ DI PERSONE E SOCIETÀ DI CAPITALI “TRASPARENTI”

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 medesimo testo unico, la deduzione forfetaria dalle imposte sui redditi del 10 per cento dell'IRAP versata è effettuata dalla stessa società/associazione trasparente in sede di determinazione della base imponibile da imputare ai soci/associati.

In particolare, le modalità operative per la fruizione della menzionata deduzione, sono le seguenti:

- a regime (ossia per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi) la deduzione sarà effettuata dalla società/associazione che, conseguentemente, imputerà per trasparenza ai soci/associati un

imponibile ai fini delle imposte dirette, ridotto in applicazione della norma in esame;

- per i periodi di imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 2008, sarà ugualmente la società/associazione a rideterminare il proprio reddito al netto del 10 per cento dell'IRAP mediante presentazione del modello di cui al comma 3 dell'art. 6 del citato D.L. n. 185 del 2008, anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare e, quindi, a comunicare ai propri soci/associati la quota di rispettiva spettanza, affinché ciascuno di questi, previa rideterminazione della propria base imponibile, possa presentare – ricorrendone i presupposti – l'istanza di rimborso della maggiore imposta assolta.

4 SOGGETTI PARTECIPANTI AL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

Nel caso di soggetti partecipanti al regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 (e per quelli successivi), la deduzione forfetaria IRAP deve essere calcolata su base individuale da ciascuna società consolidata. Il soggetto consolidante, come di consueto, procederà alla somma algebrica dei redditi delle singole società consolidate, determinati già al netto della deduzione in esame.

Per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, ai fini dell'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza di rimborso, occorre distinguere i seguenti casi:

- periodi di imposta antecedenti all'avvio del consolidato. In tal caso ciascuna società (ancorché attualmente aderente al regime del consolidato) è singolarmente legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso della minore Ires dovuta per effetto della deduzione IRAP spettante;

- periodo d'imposta in corso all'avvio del consolidato e successivi. In tal caso, essendo unico ai fini IRES il debito d'imposta della *fiscal unit*, è legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso il soggetto consolidante, sulla base degli imponibili IRES dei singoli soggetti partecipanti al regime, rideterminati per effetto della deduzione forfetaria dell'Irap. A tal fine, anche le società consolidate presentano il modello di cui al comma 3 dell'art. 6 del citato D.L. n. 185 del 2008, anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.