Deduzione forfetaria Irap: rimborso delle maggiori imposte versate

Il Provv. Agenzia Entrate 4 giugno 2009 ha approvato il modello da utilizzare per chiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate a seguito della mancata deduzione forfetaria del 10% dell'Irap nei periodi d'imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 2008.

di **Luigi Ferrajoli**

AVVOCATO E DOTTORE COMMERCIALISTA - STUDIO FERRAJOLI LEGALE TRIBUTARIO IN BERGAMO E BRESCIA

Il D.L. 29 novembre 2009, n. 185, conv. con modif. con L. 28 gennaio 2009, n. 2 (cd. decreto «anti-crisi») ha introdotto una **nuova disposizione** in materia di **deducibilità** dell'**Irap** dalla **base imponibile** dell'**imposta** sui **redditi**, la cui applicazione avrà efficacia con decorrenza dalle dichiarazioni dei redditi relative al 2008.

La deduzione può essere fatta valere anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, mediante presentazione di apposita istanza di rimborso. Il **modello** per l'**istanza** di **rimborso** dell'imposta regionale è stato approvato, ai sensi dell'art. 6 del riferito decreto, in data 4 giugno 2009 con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Differito al 14 settembre 2009 il termine per la trasmissione telematica del modello

L'**originario termine iniziale** previsto per la trasmissione telematica del modello è stato **differito** al **14 settembre 2009** con Provvedimento 12 giugno 2009.

GENERALE PRINCIPIO di INDETRAIBILITÀ dell'IRAP

L'art. 1, co. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ❶ 3918a] stabilisce che «*l'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi*».

Presupposto dell'imposta è l'**esercizio abituale** di una **attività**, diretta alla **produzione** o allo **scambio** di **beni** ovvero alla prestazione di **servizi**, dotata di **autonoma organizzazione**. I soggetti tenuti a pagare l'imposta regionale sono innanzitutto le **imprese**, ma anche gli **artisti** e i **professionisti**, gli **enti non commerciali**, lo **Stato** e le altre **Amministrazioni pubbliche**, la cui attività non difetti del requisito dell'**autonoma organizzazione**.

L'imposta si applica sul **valore** della **produzione netta** derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. La **base imponibile** è determinata avendo riguardo al «**valore aggiunto netto**» ovvero alla «**remunerazione** di **fattori produttivi**», indipendentemente dal fatto che il differenziale tra ricchezza in entrata e in uscita sia positivo.

Dal valore della produzione occorre **dedurre** i costi relativi all'acquisto delle merci e delle materie prime, le variazioni delle rimanenze, i servizi e gli ammortamenti. Ma anche i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese per gli apprendisti e (per il 70%) quelle per chi è assunto con contratti di formazione e lavoro. Risultano, invece, **indeducibili** il costo del lavoro, gli interessi passivi, gli oneri straordinari e gli accantonamenti.

L'Irap colpisce, dunque, nei **limiti** del valore della **produzione netta**, cioè della differenza tra ricavi e costi per beni e servizi industriali, la **remunerazione** dei **fattori produttivi**, cioè i **profitti** (remunerazione del capitale di rischio), gli **interessi** (remunerazione del capitale di prestito) e i **salari** (capitale umano, dove l'Irap rimpiazza i contributi sanitari).

Sotto questo profilo l'**esercizio** di **attività organizzata** viene assunto a **indice** di **capacità contributiva**, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica che sono poste a fondamento degli altri tributi vigenti.

Il suddetto **principio generale** di **indeducibilità**

dell'**Irap** è stato a lungo oggetto di dibattito costituzionale in ordine alla potenziale lesione dell'art. 75, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ⊙ 5175] e del **principio** di **capacità contributiva** ex art. 53 della Costituzione. L'indeducibilità dell'Irap costituirebbe, innanzitutto, violazione dell'art. 75, co. 5, D.P.R. 917/1986, secondo il quale «*le spese e gli altri componenti negativi (...) sono* ***deducibili*** *se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito*».

Se da un lato l'indeducibilità dell'Irap è ammissibile in riferimento ai profitti, dal momento che in detta ipotesi l'Irap si comporta come un'imposta sul reddito, rappresentando essa stessa una quota di utile prima delle imposte, dall'altro le maggiori **critiche** si rivolgono all'**indeducibilità** di quella parte di **Irap derivante** dall'**erogazione** di **retribuzioni** o di **interessi passivi**. In effetti l'Irap connessa a salari e interessi rappresenterebbe, senza dubbio, un **costo** d'**impresa**, proprio in ragione del fatto che si rapporta ad alcuni costi di produzione diventandone essa stessa un costo.

Ne discende l'**incomprensibilità** dell'**indeducibilità** dell'imposta, se si considera che il dettato normativo potrebbe contrastare, infatti, con il principio secondo cui il reddito si intende al netto dei costi necessari a produrlo. Il *fumus* di fondatezza della censura è rilevante nella misura in cui si considera che la nozione di reddito implica la sua determinazione al netto delle spese di produzione.

In conclusione, **negare** la **deduzione** dell'**Irap**, economicamente simile ad un costo gravante sulla produzione, appare **incoerente** sia con il principio di deducibilità dei costi d'impresa, sia con l'indice di capacità contributiva posto a base delle imposte sui redditi.

L'indeducibilità dell'Irap dalla determinazione del reddito **violerebbe**, altresì, l'art. 53 della Costituzione, poiché comporterebbe un'**imposizione** che **colpisce** un **reddito lordo** anziché un reddito effettivo e realmente indicativo di capacità contributiva. Infatti, la capacità contributiva verrebbe colpita con più imposte, sino a giungere al prelievo totale della ricchezza tassata, mentre le imposte hanno lo scopo di prelevare solo una quota della ricchezza colpita.

In particolare, l'importo versato a titolo di Irap **riduce** il **reddito** e, dunque, la **capacità contributiva**, con la conseguenza che la mancata deducibilità di detto importo dall'imponibile Irpef o Ires determina un prelievo dell'imposta diretta non più parametrato all'effettiva capacità contributiva, generando un **fenomeno** di **doppia tassazione**.

È d'uopo osservare che l'Irap è un'imposta **riconnessa** all'**organizzazione produttiva**, per cui sarebbe irragionevole escluderne la deducibilità dalla base imponibile dell'Irpef, a fronte della deducibilità dei costi di organizzazione. Sorgono comunque **dubbi** di **legittimità costituzionale** in ordine alla circostanza che è difficile rinvenire nella fattispecie imponibile dell'Irap quei fatti e situazioni indicativi di una **forza economica effettiva** del soggetto obbligato, nei quali ogni imposta deve trovare fondamento.

Quest'impostazione postula che l'imposta si applichi soltanto nei confronti dei soggetti che ricoprono il ruolo di **organizzatori** di **fattori produttivi**, e non quando il valore aggiunto sia generato fondamentalmente dal lavoro del titolare dell'attività, sia pure con l'impiego di beni strumentali.

Si è obiettato che l'Irap incide indiscriminatamente proprio sui **mezzi** di **produzione** [1] e, quindi, sul **patrimonio strumentale** dell'imprenditore e del lavoratore autonomo. Per l'indeducibilità di alcune rilevanti spese aziendali può accadere, peraltro, che il peso tributario finisca per incidere proprio sul patrimonio dell'impresa, generando impoverimenti.

NOVITÀ LEGISLATIVA

A fronte delle **critiche** mosse al dettato normativo concernente l'indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali, il Legislatore ha introdotto con il D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009 la **parziale deducibilità** dell'**imposta regionale**, nella misura forfetaria del **10%** dell'imposta pagata nel periodo d'imposta, relativamente al **costo** del **lavoro** (al netto delle deduzioni spettanti) ed agli **interessi netti deducibili**.

In sostanza, è ammesso in **deduzione** dalla **base imponibile Irpef** e **Ires** un importo pari al **10%** dell'**Irap** forfetariamente riferita all'**imposta dovuta** sulla **quota imponibile** al netto degli interessi attivi e proventi assimilati, ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti, indipendentemente dunque da interessi passivi e costi del personale sostenuti.

L'intento del Legislatore è stato quello di **collegare** la **deduzione Irpef** e **Ires** per l'**Irap** sostenuta in corso d'anno alla **capacità** di **concorso** alla **formazione** del **valore** della **produzione netta** di **fattori produttivi** come gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

La **deduzione forfetaria** può essere fatta valere sia in **sede** di **determinazione** del **reddito**, risultando in sede di dichiarazione dei redditi riferita all'anno di competenza 2008, alla condizione che concor-

1) *G. Gaffuri*, «La compatibilità dell'imposta regionale sulle attviità produttive con i precetti ordinamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione», *in* Riv. Dir. Trib., *n. 11/1999, pag. 846.*

rano alla formazione del valore della produzione imponibile spese per lavoro dipendente e assimilato oppure interessi passivi e oneri assimilati non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile Irap.

Sul punto la C.M. 14 aprile 2009, n. 16/E ha precisato che la deduzione spetta a prescindere dall'ammontare complessivamente sostenuto per oneri del personale o interessi passivi. La deduzione forfetaria può riguardare anche i **periodi d'imposta precedenti**; in detto contesto occorre predisporre l'**apposito modello** di **istanza** di **rimborso** che deve essere trasmesso in via telematica all'Agenzia delle Entrate.

Ambito soggettivo

L'ambito soggettivo di applicazione della deduzione non è limitato ai soli **soggetti Ires**, ma compete anche alle **imprese** in regime di **contabilità semplificata**, quindi alle società di persone, agli imprenditori persone fisiche ed ai professionisti.

I soggetti che vogliono beneficiare della deduzione forfetaria del 10%, relativamente al periodo d'imposta terminato al 31 dicembre 2008, devono provvedere alla relativa **indicazione** in sede di **dichiarazione** dei **redditi**.

Il Legislatore ha, tuttavia, regolato anche la posizione di quei soggetti che non hanno potuto applicare la deduzione dalla base imponibile Irpef o Irap per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, a fronte dell'indeducibilità dell'Irap, che possono usufruire del diritto al rimborso che matura con la presentazione all'Agenzia delle Entrate dell'**apposita istanza**, per la quale va utilizzato esclusivamente il **canale telematico**.

Determinazione della deduzione

Circa la **quantificazione** del **10%**, si deve far riferimento *sic et sempliciter* all'imposta dovuta nei relativi periodi e alle normali modalità di determinazione. È stato precisato che la deduzione spetta solo in quei casi in cui alla determinazione della produzione netta abbiano **concorso spese** per **lavoro dipendente** oppure **interessi passivi**, altrimenti il contribuente perde il diritto al rimborso dell'Irap.

Conseguentemente dovrebbe azzerarsi la deduzione in assenza di entrambi i citati componenti di reddito, mentre sarebbe possibile avvalersi della deduzione anche nell'ipotesi in cui nel conto economico del dichiarante sia presente **uno solo** di questi due elementi.

È oltremodo significativo evidenziare che il **versamento** di cui si tratta è quello relativo alle **imposte** sui **redditi**, vale a dire il versamento della maggiore Irpef o Ires che è maturato a fronte dell'indeducibilità dell'Irap.

Il **rimborso non** è **tassabile** ai fini delle imposte dirette in quanto l'Irap non era deducibile, con la conseguenza che non si verificherà una sopravvenienza attiva tassabile.

Le istruzioni annesse al modello di rimborso dell'imposta prescrivono che la deduzione compete anche nell'ipotesi in cui nel periodo d'imposta di riferimento sia emerso un **risultato negativo** ai fini delle **imposte** sui **redditi**. In questo caso la rideterminazione del reddito al netto della deduzione comporta una **maggiore perdita** da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dagli artt. 8 e 84, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5108 e 5184].

Si rende comunque necessario **presentare** l'**istanza** di **rimborso** a prescindere dal fatto che dalla stessa non risulti alcun importo rimborsabile.

APPROVAZIONE del MODELLO di ISTANZA di RIMBORSO IRAP

Con proprio Provvedimento (protocollo n. 86440/2009) il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha **approvato** il **modello** per l'**istanza** di **rimborso** dell'**Irap** con le relative istruzioni.

È opportuno precisare che il suddetto modello viene utilizzato ai fini della **richiesta** di **rimborso** delle **maggiori imposte versate** per i **periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al **31 dicembre 2008**, per effetto della mancata deduzione dell'Irap (art. 6, D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009).

Il modello è composto dal **frontespizio**, nel quale vanno indicati i **dati anagrafici** del soggetto istante e del rappresentante firmatario dell'istanza, la **firma** e l'**impegno** alla **presentazione telematica** da parte dell'intermediario, l'**informativa** relativa al trattamento dei **dati personali** e dal **Quadro RI**, che deve necessariamente contenere i **dati** concernenti la **determinazione** del **rimborso** per **ciascun periodo d'imposta**, oltre che l'indicazione dell'**importo totale** rimborsabile.

In particolare nel **rigo RI1** deve essere indicata la data iniziale e finale del periodo d'imposta in cui è stato prodotto il reddito (o la perdita) oggetto di rideterminazione e/o per il quale è ri-quantificata l'imposta a debito o a credito.

Nel **rigo RI3** viene determinata la quota di Irap deducibile dal reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, pari al 10% dell'Irap versata nel periodo di imposta di cui al rigo RI1, sia a titolo di saldo o di acconto.

In ogni caso è possibile **rettificare** un'**istanza** già **depositata**, a condizione che non sia ancora scaduto il termine di presentazione, mediante la formulazione

di una **nuova domanda** completa di tutte le sue parti, avendo cura di barrare la casella «Correttivi nei termini» e riportando nell'apposito campo il numero di protocollo dell'istanza da rettificare.

Modalità di presentazione dell'istanza

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che il modello deve essere presentato esclusivamente in **via telematica** direttamente da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, ovvero tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art. 3, co. 2-bis e 3, D.P.R. 29 luglio 1998, n. 322 e succ. modif.

La trasmissione telematica può essere effettuata utilizzando il prodotto di gestione «**Rimborsodalrap**» reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

I soggetti tenuti alla trasmissione telematica dell'istanza devono rilasciare al soggetto, a favore del quale hanno operato la trasmissione, sia un **esemplare cartaceo** dell'istanza predisposta sia la **copia** della **comunicazione** dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuto ricevimento e, dunque, l'avvenuta presentazione del modello.

Termini di presentazione dell'istanza di rimborso Irap

Il Provv. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2009 aveva inizialmente fissato il **termine** di **presentazione** dell'**istanza** a decorrere dalla data del 12 giugno 2009 ore 12.00, mentre il successivo Provv. 12 giugno 2009 ha **posticipato** il *dies a quo* al **14 settembre 2009**, stante il volume delle richieste di proroga dell'apertura del canale telematico per l'invio dell'istanza di rimborso pervenute dagli Ordini professionali e dalle Associazioni di categoria.

Il modello per la richiesta di rimborso dell'imposta regionale deve essere presentato in termini diversi in ordine alle rispettive date dei versamenti d'imposta da effettuare.

L'istanza deve essere **trasmessa entro sessanta giorni** dalla data di attivazione della procedura telematica di rimborso (14 settembre 2009), qualora si tratti di pagamenti per i quali il **termine** di **quarantotto mesi** dal versamento, previsto dall'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF ❷ 7238], **cada** nel periodo che va **dal 29 novembre 2008** al **sessantesimo giorno successivo** alla data di **attivazione** della **procedura telematica** che ne consente

Parziale deducibilità Irap

Definizione	A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 è ammesso in **deduzione** ai sensi dell'art. 99, D.P.R. 917/1986 [CFF ❷ 5199] un **importo** pari al **10%** dell'**Irap** (determinata ai sensi degli artt. 5, 5-bis, 6,7 e 8, D.Lgs. 446/1997 [CFF ❶ 3918e – 3918h]), forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti
Condizioni	Nei periodi d'imposta ai quali si riferisce il versamento Irap da dedurre nella quota del 10%, devono aver concorso alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale **oneri** per il **personale** o **interessi passivi**
Termini	L'istanza deve essere trasmessa entro **60 giorni** a decorrere dal **14 settembre 2009**, qualora si tratti di pagamenti per i quali il **termine** di **48 mesi** dal versamento, previsto dall'art. 38, D.P.R. 602/1973, cada nel periodo che va **dal 29 novembre 2008** al **sessantesimo giorno successivo** alla **data** di **attivazione** della **procedura telematica** che ne consente l'invio
	Qualora il termine di 48 mesi **cada dopo** il sessantesimo giorno a decorrere dal 14 settembre 2009 l'istanza va presentata entro i 48 mesi dal versamento dell'imposta
	L'istanza deve essere trasmessa **entro 60 giorni** a decorrere dal 14 settembre 2009 anche per le istanze relative a domande già presentate al 29 novembre 2008
Modalità di presentazione	Deduzione in sede di **dichiarazione** dei **redditi** al 31 dicembre 2008
	Modello di **rimborso** relativo ai periodi d'imposta precedenti al 31 dicembre 2008 da presentare mediante trasmissione telematica

l'invio.

L'istanza va **presentata** entro i quarantotto mesi dal versamento dell'imposta nel caso in cui il termine di quarantotto mesi incorra dopo il sessantesimo giorno dall'avvio della procedura telematica, invece, per le istanze relative a domande già presentate al 29 novembre 2008, l'istanza deve essere egualmente trasmessa entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica (14 settembre).

Dalle disposizioni in esame emerge chiaramente che il Legislatore ha voluto far riferimento alla **scadenza** utile per il **versamento** del **saldo Irpef** o **Ires** relativo ad un determinato periodo d'imposta.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La scelta legislativa introduce una **variazione** in **diminuzione** nel **calcolo** delle **imposte dirette** pari al **10%** dell'**Irap** gravante sul soggetto, individuando in questa percentuale la quota d'imposta teoricamente riconducibile a costi quali interessi passivi e retribuzioni.

La parziale deducibilità dell'Irap impedisce, infatti, che le imposte sui redditi si applichino su una base imponibile che comprende integralmente anche l'Irap.

Senza alcun dubbio la **deduzione** a regime si applica ***a forfait***, non essendo prevista l'effettiva incidenza delle spese sostenute per lavoro dipendente o per gli interessi passivi nell'ambito della determinazione del valore della produzione netta.

L'approvazione del modello da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate ha concretamente consentito ai contribuenti di **beneficiare** della **deducibilità** dell'**Irap** non solo per il periodo d'imposta chiuso al **31 dicembre 2008**, ma anche per i **periodi** d'**imposta anteriori** mediante il diritto al rimborso da garantire mediante apposta istanza.

LA SETTIMANA FISCALE
Si veda anche S. Allodi, «*Deducibilità parziale dell'Irap – Rimborso – Istruzioni per la predisposizione delle istanze*», ne *La Settimana fiscale* n. 28/2009, pagg. 21-24.