

# IRAP PARZIALMENTE DEDUCIBILE: ISTANZE per la RESTITUZIONE dell'IMPOSTA

*In deroga al principio generale di indeducibilità dell'Irap, il decreto «anti-crisi» prevede una parziale deducibilità dell'imposta regionale, nella misura forfetaria del 10% dell'imposta pagata.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. con modif. con L. 28 gennaio 2009, n. 2 (cd. decreto «anti-crisi») è stata introdotta una nuova disposizione in materia di deducibilità dell'Irap dalla base imponibile dell'imposta sui redditi, già a partire dalle dichiarazioni dei redditi relative al 2008.

In deroga al principio generale di indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali, l'art. 6 del decreto prevede, infatti, una 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.

## PARZIALE DEDUCIBILITÀ dell'IRAP: APPLICAZIONE e LIMITI

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, 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.

In sostanza la deduzione è determinata in una quota fissa del 10%, indipendentemente 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.

Secondo la relazione tecnica al citato decreto il riconoscimento della parziale deducibilità Irap comporterà una diminuzione del gettito Ires e Irpef (comprese le addizionali) stimabile in circa 620 milioni per il 2008 e in circa 640 milioni per il 2009.

### 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 persona fisica ed ai professionisti.

Con i commi da 2 a 4 dell'art. 6, D.L.

185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009 il Legislatore ha 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'ineducibilità dell'Irap, avendo cura di distinguere la posizione di coloro che, alla data di entrata in vigore del decreto «anti-crisi», hanno già presentato l'istanza di rimborso da quella di chi, invece, non ha ancora assolto a tale adempimento.

Al riguardo il diritto al rimborso, se alla data del 29 novembre 2008 non è stata ancora presentata la domanda, matura con la presentazione all'Agenzia delle Entrate di un'apposita istanza, per la quale va utilizzato esclusivamente il canale telematico.

### Termine e modalità di richiesta del rimborso

L'istanza per la restituzione dell'Irap (nel limite del 10%) va presentata entro il termine di quarantotto mesi dalla data di pagamento di cui all'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF 7238]; se l'istanza non è ancora stata presentata detto termine deve essere ancora pendente al momento in cui si presenta l'istanza.

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 2 dicembre 2008, n. 459/E, ha precisato che «*al fine di individuare il dies a quo da cui inizia a decorrere il termine previsto a pena di decadenza per presentare l'istanza di rimborso occorre stabilire se l'obbligazione tributaria esisteva o meno al momento del pagamento. Nel caso in cui il pagamento sia stato effettuato in totale assenza del presupposto, il termine inizia a decorrere dalla data del pagamento stesso, mentre nel caso in cui la richiesta di restituzione riguardi eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in*

*via definitiva, il termine decorre dal momento del versamento del saldo».*

Pertanto si dovrebbe comunque far riferimento alla scadenza utile per il versamento del saldo Irpef o Ires relativo ad un determinato periodo d'imposta.

I contribuenti che hanno già presentato istanza hanno diritto al rimborso fino a un massimo del 10% dell'Irap dell'anno di competenza. Il diritto al rimborso del 10% dell'Irap compete anche a chi non ha presentato la domanda: i contribuenti possono presentare richiesta all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica. Per le modalità di presentazione delle istanze di rimborso e le altre disposizioni attuative occorrerà un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Viene previsto, infine, che per coloro che hanno già presentato istanza, i rimborsi verranno eseguiti secondo l'ordine cronologico di presentazione delle domande e nel rispetto di prefissati limiti di spesa: 100 milioni di euro nel 2009, 500 milioni di euro nel 2010 e 400 milioni di euro per il 2011. Per completare i rimborsi il decreto legge annuncia che «*si provvederà all'integrazione delle risorse con successivi provvedimenti legislativi».*

### Determinazione della deduzione

Circa la quantificazione del 10%, si deve far riferimento *sic et simpliciter* 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, <sup>(1)</sup> 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.

Va altresì segnalato che il versamento di cui si tratta è quello relativo alle imposte sui redditi, vale a dire il versamento della maggiore Irpef

(1) A. Mastroberti, «Deducibilità parziale dell'Irap e rimborso per il progresso», ne Il Fisco, n. 6/2009.

o Ires che è maturato a fronte dell'ineducibilità 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.

## IRAP: QUADRO NORMATIVO

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive. Questo tributo ha sostituito sette imposte, quali la tassa sulla salute, i contributi sanitari per datori di lavoro e privati, gli ex contributi agricoli unificati, i contributi Tbc, l'Ilor, l'Iciap, la tassa partita Iva e la patrimoniale.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. In altre parole sono presupposti dell'Irap lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, di un'attività artistica o professionale, o di un'attività amministrativa, purché con autonoma organizzazione.

I soggetti tenuti a pagare l'Iva sono le imprese, innanzitutto, ma anche artisti e professionisti, enti non commerciali, lo Stato e altre Amministrazioni pubbliche. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

Ai fini della determinazione della base imponibile è necessario considerare, in generale e con sistemi di valutazione diversi da soggetto

a soggetto, il «valore aggiunto netto» ovvero la «remunerazione di fattori produttivi», indipendentemente dal fatto che il differenziale tra ricchezza in entrata e in uscita sia positivo.

Dal valore della produzione (che comprende anche l'erogazione di servizi sul territorio regionale) si deducono 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.

Nella sostanza l'Irap colpisce, 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) ed 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 dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema. L'aliquota è stata fissata al 4,25%, anche se il decreto istitutivo del tributo prevede la possibilità, per le Regioni, di rivedere le aliquote e differenziarle a seconda del tipo di attività.

Irap		
Riferimenti normativi	Base imponibile	Deduzioni
D.Lgs. 446/1997	Valore netto della produzione	Importi indeducibili: <ul style="list-style-type: none"> <li>● costo del lavoro</li> <li>● interessi passivi</li> <li>● oneri straordinari</li> <li>● accantonamenti</li> </ul>
D.L. 185/2008	Valore netto della produzione	Deducibile il 10% 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

## LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE dell'INDEDUCIBILITÀ dell'IRAP

Con la previsione di cui all'art. 6, D.L. 185/2008, conv. con modif. con L. 2/2009 il Legislatore ha aperto una piccola finestra in materia di deducibilità dell'Irap anche per «disinnescare la mina» della sentenza della Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sui profili di legittimità costituzionale della norma istitutiva dell'Irap (art. 1, co. 2, D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 3918a]) nella parte in cui dispone che l'imposta regionale non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi. (2)

A questo proposito è opportuno preliminarmente osservare che l'Irap ha sostituito tributi e oneri, quali il contributo per il servizio sanitario, che erano deducibili ai fini delle imposte dirette.

### Possibile violazione dell'art. 75, D.P.R. 917/1986

Le critiche mosse nei confronti dell'Irap si fondano sulla considerazione che l'imposta si collega ad alcuni costi di produzione diventandone essa stessa un costo e, tuttavia, non è deducibile. Si contesta il diniego di dedurre quelle imposte locali, tra cui l'Irap, che rappresentano oneri necessari all'esercizio dell'impresa.

In particolare, l'indeducibilità Irap violerebbe l'art. 75, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5175], 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*».

Posto che l'Irap colpisce profitti, interessi e salari, la questione relativa alla legittimità costituzionale investe maggiormente gli ultimi due aspetti. Ed infatti è comprensibile l'indeducibilità per la parte dell'Irap relativa

ai profitti, perché in questa ipotesi l'Irap si comporta come un'imposta sul reddito.

Non si comprende, invece, l'indeducibilità di quella parte di Irap derivante dall'erogazione di retribuzioni o di interessi passivi, che indubbiamente costituisce un costo d'impresa.

L'indeducibilità dell'Irap connessa a retribuzioni e interessi contravviene, infatti, al principio secondo cui il reddito si intende al netto dei costi necessari a produrlo: chi vuole fare impresa e deve indebitarsi o assumere dipendenti deve sottostare all'Irap, della quale non ha senso limitare la deduzione dal reddito d'impresa, dal momento che non ci troviamo di fronte a costi per prestazioni sospettate di uso personale e, quindi, l'indeducibilità suona particolarmente assurda per gli studiosi e particolarmente odiosa per chi la deve subire. (3)

L'indeducibilità dell'Irap è stata difesa anche affermando che si tratterebbe di un falso problema, in quanto se l'Irap fosse stata deducibile, sarebbe stata necessaria un'aliquota superiore per rispettare il vincolo della parità di gettito. Si tratta di un equilibrio contabile che non può in alcun modo essere raggiunto facendo diventare indeducibile un costo inerente i redditi d'impresa, rendendolo così merce di scambio per ottenere un'aliquota più bassa.

Peraltro l'Irap ha sostituito sia tributi locali (Tarsu, Tosap, ecc.) sia il contributo sanitario, deducibili ai fini delle imposte sui redditi. Va altresì osservato che l'indeducibilità provoca, in caso di aumento di aliquota Irap, un'interferenza di segno contrario, a danno del contribuente, tra Irap e Ires, in quanto l'aumento di aliquota Irap provoca indirettamente anche un aumento di gettito Ires, per effetto dell'indeducibilità dell'imposta regionale.

L'indeducibilità ai fini Ires colpisce, quindi, solo i contribuenti che pagano l'Irap sui salari e interessi, mentre dell'aliquota più bassa beneficiano tutti, anche quelli per i quali l'Irap si comporta come un'imposta sul reddito proprio del contribuente (dove cioè è prevalente la quota profitti rispetto alla quota interessi e salari).

Considerare l'indeducibilità come il prezzo da

(2) G. Gavelli e R. Giorgetti, «La via dei rimborsi Irap per disinnescare le litig», ne Il Sole 24 Ore del 12 gennaio 2009.

(3) R. Lupi, «L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi», in Rassegna Tributaria, n. 6/1997, pag. 843.

pagare per un'aliquota più bassa avvantaggia inevitabilmente chi ha un'elevata Irap da profitti rispetto a chi ha un'elevata Irap da salari o da interessi. In questo modo l'imposta non è neutrale rispetto alla composizione del valore aggiunto, ed una minore aliquota applicabile a tutti i contribuenti viene concessa a spese di quelli che sostengono costi per retribuzioni o interessi passivi.

Ciò si spiega se si considera che l'Irap sui profitti è una quota dell'utile prima delle imposte, che emerge al netto dei costi di produzione, mentre l'Irap sui salari e sugli interessi è un costo di produzione, che emerge a prescindere dall'esistenza di un reddito d'impresa. La sua indeducibilità comporta la tassazione in Ires di utili non realmente conseguiti in quanto assorbiti dall'Irap.

Chi sostiene la deducibilità, dal reddito di impresa o professionale, dell'Irap relativa a salari e interessi, argomenta che, sotto il profilo della capacità contributiva, l'imposta è giustificata attraverso la quota di valore aggiunto distribuita a lavoratori e investitori. Premesso che il valore aggiunto prodotto è destinato ad essere distribuito tra soggetti che apportano i fattori produttivi, cioè finanziatori, lavoratori ed il titolare dell'attività, e che soggetto passivo dell'Irap è solo quest'ultimo, ne consegue che tale contribuente è tassato su un imponibile ricollegabile ad arricchimenti altrui, senza nemmeno vedersi attribuito dalla legge un diritto di rivalsa sui percettori di tali remunerazioni, per la quota di imposta ad esse riferibile.

Dunque, anche se sul piano economico il valore aggiunto è ricostruibile sia come nuova ricchezza generata dall'attività sia come somma delle remunerazioni dei soggetti che hanno concorso a produrla apportando capitale, lavoro e capacità imprenditoriale, sul piano giuridico l'imposta che lo colpisce non si può considerare giustificata né da un arricchimento dell'esercente l'attività, perché tale valore è destinato in parte ad altri soggetti, né dall'arricchimento dei vari percettori di esso, perché la mancanza di un diritto di rivalsa impedisce di ricostruirla come un prelievo alla fonte sulle remunerazioni.

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. Allora 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.

### Possibile violazione del principio di capacità contributiva

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. Ed 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.

Il presupposto che giustifica l'Irap è, a parere del Legislatore, una nozione di capacità contributiva come «potere di organizzazione», che genera difficoltà nell'individuare la ricchezza sottostante la tassazione. L'unità produttiva tassata ha carattere di realtà e dimostra una capacità contributiva autonoma, impersonale, separata e aggiuntiva rispetto ai singoli percettori di reddito e basata sulla capacità contributiva che deriva dalla combinazione dei diversi fattori della produzione.

È allora sufficiente per la tassazione, sotto il profilo della capacità contributiva, il semplice fatto che l'attività abbia rilevanza economica, sia collegata cioè a fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica identificabile nei singoli fattori di produzione. Ciò in quanto la capacità contributiva non è espressa solo dal reddito individuale, ma da qualsiasi fatto che sia rivelatore di ricchezza, e la scelta del Legislatore è discrezionale. L'unico limite è la non arbitrarietà della scelta legislativa. 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 (4) 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.

Indice di capacità contributiva e relativa imposta	
Indice di capacità contributiva	Imposta
Entrata	Irpef, Ires
Consumo	Iva
Patrimonio	Ici
Potere di organizzazione	Irap

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La nuova disposizione di legge tende ad anticipare gli effetti della prossima pronuncia della Corte Costituzionale in ordine alla legittimità dell'indeducibilità Irap. La deducibilità dell'Irap, seppur parziale, consentirà di evitare che le imposte sui redditi si applichino su una base imponibile che comprende integralmente

anche l'Irap.

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 di imposta teoricamente riconducibile alle descritte componenti di costo.

Certamente 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. In attesa della pronuncia della Corte, dunque, l'intervento legislativo sembra suggerire ai giudici costituzionali la soluzione della questione.

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