

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121- MILANO  
TEL: +39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

Milano, 15 aprile 2009

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

**CIRCOLARE N. 4/2009**

**Oggetto: Decreto Legge n. 185, del 29 novembre 2008 – parziale deducibilità forfetaria dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi.**

## **PREMESSA**

L'articolo 6, comma 1, del **Decreto Legge n. 185, del 29 novembre 2008** (nel seguito anche il "Decreto"), introduce la parziale deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive che interessa, tra l'altro, il costo del lavoro e gli oneri per interessi sostenuti dalle imprese e dai professionisti. In particolare, la citata disposizione stabilisce che *"A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione (...) 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."*

Oltre che con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 6 in commento, la deduzione in parola può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008.

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. Si precisa che 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, ai fini del rimborso, è necessario presentare apposita istanza di rimborso utilizzando il modello telematico predisposto dall'Agenzia delle Entrate;

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121- MILANO  
TEL: +39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

- relativamente ai periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore del Decreto 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.

## **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].

Come già sottolineato in premessa, si ricorda che 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.

## **MODALITÀ DI FRUIZIONE DELLA DETRAZIONE**

### A. 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 l'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione (anche per gli esercenti e professionisti) 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.

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.

### B. 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. Detta facoltà può essere tuttavia esercitata solo con riguardo ai

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121- MILANO  
TEL: +39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

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.

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).

Si precisa inoltre che 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 evidenzia 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.

## **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:

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121- MILANO  
TEL:+ 39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

- 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 a quello in corso al 31 dicembre 2008, sarà sempre la società/associazione a rideterminare il proprio reddito al netto del 10 per cento dell'IRAP 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.

## **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:

A. 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;

B. 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, il soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso è il soggetto consolidante, sulla base degli imponibili IRES dei singoli soggetti partecipanti al regime, rideterminati per effetto della deduzione forfetaria dell'Irap.

\*\*\*\*

**Qualora riteniate di possedere i requisiti soggettivi e oggettivi necessari ai fini della fruizione della deduzione dell'Irap dal reddito imponibile delle imposte sui redditi e siate interessati alla predisposizione dell'istanza di rimborso in oggetto, Vi preghiamo di inviarci copia dei modelli di versamento F24 con i quali è stata versata l'Irap relativa ai seguenti periodi di imposta:**

- acconti 2004 e saldo 2004;
- acconti 2005 e saldo 2005;
- acconti 2006 e saldo 2006;
- acconti 2007 e saldo 2007;
- acconti 2008.

**Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.  
Studio Tributario Societario**

