

# IRAP – Deducibilità forfetaria del 10% ai fini delle imposte sui redditi

---

22 Aprile 2009

La parziale deducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito (IRES/IRPEF) è riconosciuta, a decorrere dal periodo d'imposta 2008, in misura forfetariamente pari al 10% dell'IRAP versata, a condizione che alla formazione della base imponibile abbiano concorso spese per il personale dipendente o interessi passivi ed a prescindere dall'effettivo importo sostenuto per tali oneri.

E' inoltre consentito anche il rimborso delle imposte sui redditi che, per effetto della mancata deduzione dell'IRAP, sono state versate in eccesso nei precedenti periodi d'imposta (in particolare dal periodo d'imposta 2004), mediante la presentazione di un'istanza telematica, le cui modalità verranno definite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Queste alcune delle precisazioni contenute nella **Circolare Ministeriale n. 16/E del 14 aprile 2009**, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disposizione relativa alla parziale deducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, introdotta dall'art.6 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n.185, convertito con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009, n.2 ([\*cfr. D.L. 185/2008 - cd. "Decreto anti-crisi"\*](#) - [\*Pubblicazione in G.U. della Legge di conversione del 30 gennaio 2009\*](#)).

- |  |
|--|
| <p style="text-align: center;"><b>1. Il quadro normativo</b><br/><b>2. Soggetti ammessi</b><br/><b>3. Modalità applicative</b><br/><b>4. Società di persone e società di capitali</b><br/><b>"trasparenti"</b></p> |
|--|

## **1. Il quadro normativo**

Come noto, l'art. 6 del D.L. 185/2008 stabilisce che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008<sup>[1]</sup>, è riconosciuta la deducibilità dalle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) di un ammontare pari al 10% dell'IRAP, forfetariamente riferita alla quota imponibile degli interessi passivi (al netto degli interessi attivi) e del costo del lavoro per il personale dipendente o assimilato (al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art.11, del D.Lgs. 446/1997, quali, a titolo esemplificativo, i contributi per le assicurazioni obbligatorie per gli infortuni sul lavoro o le deduzioni riconosciute per ridurre il "cuneo fiscale" connesso al costo del lavoro).

In particolare, tale deducibilità opera secondo i criteri indicati dall'art.99, comma 1, del D.P.R. 917/1986 - TUIR, il quale prevede che le imposte diverse da quelle sui

redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, “sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento” (cd. “principio di cassa”).

## **2. Soggetti ammessi**

L’art.6 del D.L. 185/2008 individua i soggetti che possono fruire della parziale deducibilità dell’IRAP dalle imposte sul reddito.

In merito, la citata C.M. n.16/E/2009 chiarisce che la deducibilità della quota pari al 10% dell’IRAP opera «sia ai fini dell’imposta sul reddito delle società (IRES) sia ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)».

Dal punto di vista soggettivo, ai sensi del comma 1, dell’art. 6, del D.L. 185/2008, ammessi alla deduzione sono tutti i soggetti passivi IRPEF ed IRES che determinano la base imponibile IRAP secondo le regole stabilite dagli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8, del D.Lgs. 446/1997, istitutivo dell’imposta.

Tra questi, in particolare, vi sono:

- Società di capitali ed enti commerciali (art.5 D.Lgs. 446/1997);
- Società di persone e imprese individuali (art.5-bis D.Lgs. 446/1997)[2];
- Persone fisiche, società semplici e soggetti equiparati (ai sensi dell’art.5, comma 3, del TUIR – D.P.R. 917/1986) esercenti arti e professioni (art.8 D.Lgs. 446/1997).

In merito, la C.M. n.16/E/2009 chiarisce che, tra i soggetti ammessi al beneficio, rientrano, tra gli altri, anche gli enti non commerciali, limitatamente però alla sola attività commerciale esercitata, per la quale la base imponibile IRAP viene calcolata applicando quanto previsto dall’art.5 del D.Lgs. 446/1997.

## **3. Modalità applicative**

Con riferimento alle modalità di fruizione della deduzione, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che ai fini della deducibilità dall’IRES/IRPEF della quota pari al 10% dell’IRAP corrisposta nel periodo d’imposta considerato, le spese sostenute per il personale dipendente e per interessi passivi, che concorrono alla determinazione della base imponibile, devono essere valutate in modo forfetario e non analitico.

Inoltre, le modalità con cui operare la deduzione vengono differenziate a seconda che il beneficio venga richiesto per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi, ovvero per i periodi d’imposta precedenti.

In particolare, è stato precisato che:

1. per il **periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi**: la deduzione spettante, ai sensi dall’art. 6, comma 1, del D.L. 185/2008, come già ricordato, opera secondo il cd. “principio di cassa”.

Di conseguenza, la deduzione IRAP deve essere calcolata sull’importo complessivo versato nel periodo d’imposta di riferimento (per esempio, nel 2008), risultante dal saldo corrisposto per il periodo d’imposta precedente e dall’acconto riferito al periodo d’imposta considerato.

Resta fermo che l’imposta versata a titolo di acconto partecipa al calcolo dell’importo deducibile solo nei limiti dell’imposta effettivamente dovuta[3].

La citata C.M. n.16/E/2009, richiamando il dettato normativo, chiarisce che:

- tale **deduzione** è **riconosciuta** alle imprese **a condizione che**, nel periodo d'imposta considerato, siano stati **sostenuti costi** per il **personale** dipendente e assimilato e/o **interessi passivi**;

- al contrario, qualora, nel periodo d'imposta a cui si riferisce il versamento, gli oneri per il personale o gli interessi passivi non abbiano concorso alla formazione della relativa base imponibile IRAP, l'imposta versata non concorrerà al calcolo dell'importo deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

Per completezza, si riporta l'esempio numerico fornito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare in questione.

### **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 euro e degli acconti per il 2008 di 1.600 euro. 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.*

|  |           |
|--|-----------|
| 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 ( <u>assenza di costi per personale ed interessi passivi</u> ) | 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)                                     | <b>44</b> |

Pertanto, come prospettato nell'esempio, la deduzione forfetaria del 10% spetta con esclusivo riferimento agli acconti versati per il periodo d'imposta 2008.

2. per i **periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008**: la C.M. n.16/E/2009 richiama espressamente l'art.38 del D.P.R. 602/73, ai sensi del quale *"il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare [...] istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso [...]"*.

In particolare, in tale ipotesi, al contribuente spetta il rimborso - con le modalità ed alle condizioni di seguito indicate - delle maggiori imposte sui redditi versate, nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, per effetto della mancata deduzione dell'IRAP nella misura ammessa dal citato art.6 del D.L. 185/2008.

Nel richiedere il rimborso, il contribuente deve procedere alla rideterminazione delle imposte sui redditi dovute nel periodo d'imposta considerato, tenendo conto della deduzione forfetaria dal reddito imponibile del 10% dell'IRAP versata nel

corso del medesimo periodo d'imposta. La differenza tra le imposte sui redditi versate e quelle dovute sulla base del reddito rideterminato costituisce l'importo rimborsabile.

In sostanza, la C.M. n.16/E/2009 chiarisce che:

- nel caso in cui il contribuente, alla data di entrata in vigore del D.L. 185/2008 (29 novembre 2008), abbia già presentato istanza di rimborso [\[4\]potrà recuperare la quota delle imposte dirette \(IRES/IRPEF\) corrispondente alla quota di IRAP, deducibile ai sensi della norma in esame.](#) - entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento - questi

In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in tale ipotesi, al fine di garantire la priorità nell'erogazione dei rimborsi, è necessario presentare, in via telematica, un'ulteriore, apposita istanza secondo modalità da definire con provvedimento del Direttore dell'Agenzia, di prossima emanazione, da presentare entro 60 giorni dal momento in cui verrà attivata tale procedura di invio.

- relativamente ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L. 185/2008 (29 novembre 2008), non sia stata presentata istanza di rimborso delle imposte dirette, tale diritto spetta - nel rispetto dei termini di decadenza prima evidenziati - a seguito di presentazione, in via telematica, della citata istanza all'Agenzia delle Entrate.

In tale seconda ipotesi, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che, ove i suddetti termini di decadenza **vengono a cadere nel periodo compreso tra il 29 novembre 2008 ed il sessantesimo giorno dall'attivazione della predetta procedura telematica**, l'istanza dovrà essere inviata **entro 60 giorni** dall'avvio della medesima procedura.

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 (*cf. anche R.M. 459/E/2008*).

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

Inoltre, la Circolare n.16/E/2009 ricorda che, in ogni caso, il rimborso sarà eseguito nell'ordine cronologico di presentazione delle istanze e nel rispetto dei limiti di spesa individuati all'art.6, comma 4, del DL 185/2008 (pari a 100 mln di euro per il 2009, 500 mln di euro per il 2010 e 400 mln di euro per il 2011).

Per completezza, si riporta l'esempio n.2 contenuto nella C.M. n.16/E/2009.

### **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        |
| IRES complessiva per il periodo d'imposta 2004                    | 6.600     |
| 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)                                 | <b>33</b> |

è riconosciuta, altresì, la deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP, qualora nel periodo d'imposta di riferimento venga registrato un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi.

La Circolare in questione chiarisce che, anche per i contribuenti in perdita, il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile procedere alla rideterminazione della base imponibile IRES/IRPEF è il 2004.

Pertanto, il contribuente che ha realizzato una perdita deve rideterminare il reddito, tenendo in considerazione la deduzione IRAP spettante.

Si realizzerà, così, un aumento della perdita che, ai sensi dell'art. 84 del TUIR, potrà essere riportata in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi[5].

A riguardo si precisa che, al fine di comunicare all'Agenzia delle Entrate le maggiori perdite rideterminate, è comunque necessario presentare la citata istanza telematica, anche se, in realtà, non viene evidenziato alcun importo da rimborsare.

Per le modalità di calcolo del rimborso IRAP spettante in presenza di risultati negativi ai fini delle imposte sul reddito, si rinvia all'esempio n.3 contenuto nella C.M. n.16/E/2009.

#### **4. Società di persone e società di capitali "trasparenti"**

Per i redditi prodotti in forma associata dalle società di persone e dalle associazioni di cui all'art. 5 del TUIR[6], nonché per le società di capitali che optano per il regime di trasparenza[7], il rimborso spetta in capo ai singoli soci.

L'istanza, al fine di quantificare la deduzione spettante, sarà comunque presentata dalla società, la quale comunicherà ai soci l'importo da questi deducibile.

In particolare:

- per il periodo d'imposta 2008: la società imputerà ai soci un imponibile ridotto ai fini delle imposte dirette;
- per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008: la società provvederà a presentare l'istanza di rimborso (sempre con le modalità che verranno individuate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate) e comunicherà la quota di spettanza ad ogni singolo socio, affinché ciascuno di essi

provveda, in via autonoma, alla presentazione dell'istanza di rimborso della maggiore imposta assolta.

---

[1] Ossia dal periodo d'imposta 2008, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

[2] Per completezza, si segnala che la C.M. n.8/E/2009, con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile IRAP per tali soggetti, ha chiarito che i costi riconducibili alle "prestazioni di servizi" individuate dal D.M. 17 gennaio 1992 che si qualificano, tra l'altro, come "spese per il personale dipendente e assimilato", "quote di interessi sui canoni di locazione finanziaria" ed oneri riferiti ad interessi passivi, non sono, in via generale, deducibili ai fini dell'imposta, come stabilito anche dal citato art.5-*bis* del D.Lgs. 446/1997.

[3] Se, per esempio, nel corso del 2008, l'acconto IRAP pagato è di 1.000 euro, ma l'imposta definitivamente dovuta è pari a 900 euro, il contribuente calolerà la deduzione sul 10% di quest'ultimo importo (oltre al 10% del saldo 2007 versato sempre nel corso del 2008). Infatti, la differenza tra il saldo e l'acconto (nell'esempio prospettato pari a 100 euro) costituisce, per il contribuente, un credito d'imposta che, pertanto, non può essere computato nella deduzione spettante.

[4] In conseguenza del giudizio pendente di fronte alla Corte costituzionale in merito alla legittimità della norma che esclude la deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi.

[5] Ma non oltre il quinto periodo d'imposta, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di tali periodi d'imposta.

[6] **DPR 22 dicembre 1986, n.917**

*(omissis)*

**Art. 5 - Redditi prodotti in forma associata**

**1.** I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente alla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

*(omissis)*

[7] Ai sensi degli articoli 115 e 116 del DPR 917/1986.

1369-Circolare Ministeriale n. 16-E del 14 aprile 2009.pdf [Apri](#)