Indeducibilità dell'IRAP e diritto al rimborso

di Roberto Pasquini

Pubblicato il 29 Ottobre 2014

come ormai è già noto da tempo, l'indeducibilità dell'imposta IRAP nella determinazione del reddito imponibile IRES/IRPEF accentua l'illegittimità del suddetto tributo comportando un versamento di imposte (IRES/IRPEF) su un reddito inesistente: esistono possibilità per un rimborso? (a cura Giuseppe Zambello)

Come ormai è già noto da tempo, l'indeducibilità dell'imposta IRAP nella determinazione del reddito imponibile IRES / IRPEF **accentua l'illegittimità di suddetto tributo** comportando un versamento di imposte (IRES / IRPEF) **su un reddito inesistente.**

Il versamento di imposte su un reddito inesistente è lesivo dell'articolo 53 della Costituzione Italiana in base al quale: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva; il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

In relazione alla presunta incostituzionalità dell'imposta IRAP, per contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, in conseguenza dell'indeducibilità dal reddito imponibile IRES / IRPEF, si rende noto che attualmente sono ancora pendenti presso la Corte Costituzionale, ordinanze pronunciate da: CTP di Parma (ord. n. 86/06/07 del 17.04.2007); CTP di Bologna (ord. n. 74/13/09 del 13.01.2009); CTR di Milano (ord. n. 30/28/11 del 21.12.2011); CTR di Napoli (ord. n. 8/17/10 del 19.03.2010).

Per quanto attiene l'indeducibilità dell'imposta IRAP nella determinazione del reddito imponibile IRES / IRPEF si evidenzia che il quadro normativo di riferimento ha subito nel tempo diversi mutamenti in seguito all'introduzione:

- del D.L. n. 185/2008, art. 6, che prevede la deducibilità parziale, del 10%, dell'IRAP di competenza dalla base imponibile IRES / IRPEF;
- del D.L. n. 16/2012, che rende possibile richiedere il rimborso dell'IRAP pregresso relativo al costo del lavoro;
- del D.L. n. 201/2011, per mezzo del quale, all'art. 2, è stato disposto che dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 si possa dedurre integralmente dall'IRES e dall'IRPEF, oltre alla quota del 10% dell'IRAP di competenza disposta dall'art. 6 D.L. 185/2008, anche la quota dell'imposta IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato (tale modifica permette la deduzione anche retroattivamente).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Detti mutamenti permettono un avvicinamento al traguardo della cancellazione del principio di indeducibilità, tuttora previsto dall'articolo 1, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997.

Si rappresenta che sono sempre più numerose sono le sentenze favorevoli al rimborso parziale delle imposte IRES / IRPEF a causa dell'indeducibilità dell'IRAP e precisamente:

- CTR di Bologna sentenza n. 1473/08/14 del 19.05.2014;
- CTR di Bologna sentenza n. 1006/08/14 del 19.05.2014;
- CTP di Piacenza sentenza n. 122/01/14 del 10.03.2014;
- CTR di Bologna sentenza n. 339/03/14 del 07.02.2014;
- CTR di Bologna sentenza n. 132/03/13 del 06.12.2013;
- CTR di Bologna ordinanza n. 79/18/13 del 13.05.2013;
- CTR di Bologna ordinanza n. 87/18/13 del 13.05.2013;
- CTR di Bologna ordinanza n. 88/18/13 del 13.05.2013;
- CTP di Parma sentenza n. 105/04/13 del 03.06.2013;
- CTP di Parma sentenza n. 107/04/13 del 03.06.2013;
- CTP di Parma sentenza n. 108/04/13 del 03.06.2013;
- CTP di Parma sentenza n. 109/04/13 del 03.06.2013.

In particolare la CTR di Bologna, sul punto di deducibilità dell'imposta IRAP dalla base imponibile IRES / IRPEF, in applicazione del D.L. 201/2011, convertito in legge n. 214/2011, ha accolto i ricorsi presentati dai contribuenti e, per l'effetto, ha disposto la deducibilità dell'IRAP nei termini previsti da detta normativa.

I Giudici della CTR di Bologna evidenziano, inoltre, la violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, poiché viene liquidata e versata un'imposta IRAP su un reddito inesistente e, **successivamente, a causa dell'indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES / IRPEF, viene pagata un'imposta su un'imposta.** Anche ammettere una deduzione del solo 10% dell'IRAP di competenza dalla base imponibile non risolve il problema, in quanto si continuerebbe a versare IRES o IRPEF su un reddito inesistente pari al 90% del medesimo tributo.

A tal proposito, la sezione n. 8 della CTR di Bologna, con la sentenza n. 1006 del 19.05.2014, ha disposto quanto segue:

"… *Al riguardo, osserva in sintesi questa Commissione:*

1. *se è vero che il legislatore gode di ampia discrezionalità nella determinazione dei fatti espressivi di capacità contributiva, è altrettanto vero che deve rispettare i limiti posti dallo stesso principio costituzionale della coerente determinazione della capacità contributiva, altrimenti violando il*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

precetto stesso posto dall'articolo 53 Cost.;

2. *la tassazione dei fattori di produzione disposta nella disciplina IRAP appare invero arbitraria con riferimento all'IRES in quanto: i) l'articolo 52 del d.lgs. 917/86 e ss. espressamente definisce il presupposto dell'imposta sul reddito delle società quale "utile o perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta" con variazioni in aumento o diminuzione conseguente all'applicazione dei criteri previsti nel T.U.; ii) la tassazione dei fattori di produzione possibile con riferimento all'IRAP ha come suo correlato di ragionevolezza costituzionale, l'integrale deduzione dell'imposta corrisposta in sede di IRES, essendo evidente come la stessa voce di costo non possa costituire diminuzione del reddito in sede di ordinaria determinazione impositiva e al contempo, oggetto di parziale ripresa tassazione per indeducibilità IRAP.*

Appare evidente che l'indeducibilità dell'IRAP per i costi relativi al personale dipendente in sede di determinazione del reddito risulti del tutto arbitraria, non diminuita nella sua contrarietà ai principi indicati dalla sua forfettizzazione (come operato in sede di primo esame dalla CTP di Parma) in quanto oggetto del contrasto non è tecnica di celere definizione dell'imposizione tributaria quanto piuttosto l'esatta individuazione della capacità contributiva del destinatario dell'imposta.

Ciò posto, deve pertanto disporsi l'accoglimento del ricorso in appello e avuto riguardo a quanto disposto dall'art. 2 D.L. 6/12/2011 n. 201, convertito in legge 22.12.2011 n. 214, darsi ingresso alla deduzione di importo pari all'imposta ragionale sulle attività produttive determinate ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15/12/1997 n. 446 relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi uno, lett. a) 1 bis, 4 bis,, 4 bis 1 del medesimo D.Lgs.".

Da segnalare infine le tre sentenze pronunciate dalla sez. n. 19 della CTR di Bologna (n. 74/19/13 del 03.12.2013, n. 75/19/13 del 03.12.2013, n. 76/19/13 del 03.12.2013) che hanno dichiarato integralmente dovuto e meritevole il rimborso dell'imposta ai contribuenti; i Giudici hanno ritenuto di concedere il rimborso dell'imposta IRES versata a seguito dell'indeducibilità dell'IRAP di competenza, motivando quanto segue:

"*… il legislatore deve anche rispettare i limiti impostigli dal presupposto di imposta, pena la violazione del principio costituzionale di capacità contributiva. In altre parole, il legislatore non è completamente libero nel determinare quali siano i costi deducibili dall'imponibile IRES in quanto l'art. 72 del d.lgs. 917/86 stabilisce che presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso di un reddito, più precisamente di un reddito complessivo netto – art.75-1°comma-. Ne deriva che la tassazione dei fattori di produzione può essere consentita nel caso dell'IRAP, ma non dell'IRES, rilevando negativamente il fatto che nella determinazione dell'imponibile IRES tali costi sono deducibili per intero e, poi, attraverso l'indeducibilità dell'IRAP vengono ripresi parzialmente a tassazione".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Così continuano i Giudici bolognesi: *"È vero che il legislatore ha il potere di escludere dalla deduzione alcuni componenti negativi, ma ciò è fattibile solo per quei costi che presentino elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione o fondati pericoli di coprire evasione o elusione. Non può quindi essere dichiarato indeducibile il costo di un fattore ordinario per la produzione del reddito. Il Collegio osserva, inoltre, che la Consulta ha affermato la legittimità costituzionale delle presunzioni tributarie, qualora si fondino su fatti reali idonei a conferire alla imposizione una base non fittizia (sentenza 42/80) e che possano legittimamente operare quali rilevatrici di ricchezza, in quanto restino collegate in qualche modo ad elementi concreti di redditività.*

La forfettizzazione dei costi, quindi, può essere uno strumento per consentire al fisco e al contribuente di accertarli con maggiore correttezza e facilità, nel rispetto del principio di certezza del diritto.

Pertanto, l'indeducibilità dell'IRAP dall'IRES o la sua deducibilità forfettizzata appaiono del tutto arbitrarie, considerato che in verità il tema dibattuto non concerne la deduzione di una quota IRAP, ma di una quota delle spese per prestazioni di lavoro. Né, per giustificare un diverso orientamento può essere utile richiamare l'indeducibilità di una imposta dall'altra perché tale principio non vale per l'IRAP che non è una imposta sul reddito (Corte Costituzionale sentenza 156/2001).

Tutto quanto sopra considerato, il Consiglio dispone che l'Agenzia delle entrate proceda al rimborso delle somme richieste nei termini sopra precisati…".

Alla luce dell'orientamento che si sta consolidando da parte dei giudici di numerose commissioni tributarie provinciali e regionali, si auspica che il nostro Legislatore provveda ad emanare uno specifico provvedimento volto a riconoscere il diritto alla restituzione delle imposte indebitamente versate senza dover attivare un lungo e complesso contenzioso tributario che toglie energie alle imprese e tempo ai giudici tributari.

22 ottobre 2014

Giuseppe Zambello

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D