

LA DEDUZIONE IRAP DEL 10% COMPORTE LA RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ ANTICIPATA

a cura di Antonio Gigliotti

La “manovra anticrisi” ha introdotto la possibilità di dedurre parzialmente (10%), a partire dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008, l’Irap gravante sulle società, le imprese e i professionisti.

La **deduzione** ai fini delle imposte sui redditi della **quota dell'Irap** dovrà avvenire “*per cassa*”, cioè con riferimento al reddito di impresa relativo al periodo di imposta nel corso del quale si procede al pagamento del tributo. In chiusura del bilancio 2008, ciò comporterà la rilevazione anche della **fiscaltà anticipata** connessa alla futura deduzione della quota parte deducibile dell'Irap pagata a saldo 2008 e imputata a bilancio per competenza.

Il D.L. n. 185/2008 (Decreto anticrisi), tra le misure volte ad alleviare alle imprese il peso dell’attuale crisi economica, ha previsto una deroga al principio generale di indeducibilità dell’IRAP dalle imposte statali, affermato dall’art. 1, comma 43, della Legge n. 242/2007, prevedendo:

- la deducibilità del 10%, ai fini delle imposte sui redditi, dell’IRAP che colpisce il costo sostenuto dalle imprese e dai professionisti per il personale dipendente e assimilato (al netto delle deduzioni spettanti ai

sensi dell'art. 11, comma 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D. Lgs. n. 446/1997), nonché la quota imponibile (in capo a soggetti che tali oneri non deducono) degli interessi passivi e degli oneri assimilati al netto degli interessi attivi e dei proventi assimilati.

Ambito soggettivo

Tale deduzione è prevista per i **soggetti** che subiscono il prelievo Irap in qualità:

- di **titolari di redditi di d'impresa** (ex artt. 5, 5-bis, 6 e 7), ossia:
 - ☐ le società di capitali,
 - ☐ gli enti equiparati,
 - ☐ le società di persone
 - ☐ gli imprenditori individuali.

Non sono interessati da questa disciplina, di parziale deduzione dell'IRAP, **a meno che non svolgano attività commerciale**, i soggetti che determinano tale tributo ai sensi degli articoli 9, 10 e 10-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997, vale a dire:

- **i soggetti diversi dalle società di capitali** che esercitano attività di impresa agricola, di allevamento di animali o di agriturismo (articolo 9);
- **gli enti non commerciali e le amministrazioni pubbliche** (articoli 10 e 10-bis).

Per quanto concerne i **professionisti** il testo di legge non ha disposto alcuna norma relativa alla modalità di determinazione del reddito (art. 54 Tuir), anche se la relazione tecnica al D.L. n. 185/2008 depone per l'applicabilità della deduzione anche per i lavoratori autonomi, e la stessa norma non manca di presentare un

esplicito riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile, di cui all'art. 8 del decreto Irap. Si ritiene quindi che la norma sia applicabile anche ai professionisti.

Il calcolo del 10%

La norma riconosce in deduzione dall'Ires o Irpef, (con conseguente effetto anche sulle addizionali), una parte dell'IRAP, riferita alla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati, e alle spese del personale dipendente e assimilato, forfetariamente determinata in misura pari al 10% dell'imposta stessa.

In sostanza, per la determinazione della deduzione non è necessario procedere al calcolo analitico della quota di IRAP riferibile a tali componenti. È necessario, invece, che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, i predetti oneri per il personale e per interessi passivi abbiano concorso alla determinazione della base imponibile dell'Irap.

Il legislatore ha, infatti, voluto collegare a più riprese la deduzione in esame 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, senza tuttavia, che detta correlazione assumesse un preciso significato all'atto di quantificare la deduzione. Più precisamente, la correlazione in esame entra in gioco, in base alle precisazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria, solo se queste due componenti di reddito non concorrono in alcun modo ad alimentare la base imponibile Irap dell'anno di riferimento.

Modalità di deduzione

Circa le concrete **modalità di deduzione** ai fini reddituali, lo stesso comma 1 precisa che il tributo Irap:

- ⇒ *"è ammesso in deduzione ai sensi dell'art. 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".*

In considerazione di detto rinvio, che, in particolare, non può che riferirsi al secondo periodo del citato **art. 99, c. 1, Tuir** poiché l'Irap non è classificabile quale *"imposta sui redditi"*, può affermarsi, come peraltro confermato dall'Agenzia delle Entrate in Telefisco 2009 e nella circolare n. 16/E/2009 che la **deduzione** ai fini delle imposte sui redditi della **quota dell'Irap** debba avvenire *"per cassa"*, cioè con **riferimento al reddito di impresa relativo al periodo di imposta nel corso del quale si procede al pagamento del tributo.**

Il principio di cassa

La **deduzione dell'Irap** potrà avvenire, per la prima volta in Unico 2009 (in sede di determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta **2008**) nel corso del quale l'Irap di competenza dell'esercizio 2008 sarà definitivamente pagata a seguito di autoliquidazione.

L'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione **risulta essere**, pertanto, **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.

Si ritiene di evidenziare che, per quanto sopra osservato:

- 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.

Rilevazione dell'imposta anticipata

Nel **bilancio di esercizio** relativo al periodo di imposta **2008, si dovrà**, pertanto, rilevare anche la **fiscalità anticipata** connessa alla futura deduzione della quota parte dell'Irap riferita al saldo imputata a bilancio *"per competenza"*.

Esempio	
Ipotizziamo per semplicità di non aver pagato acconti Irap nel periodo di imposta 2008 e di dover versare un saldo Irap a giugno del 2009.	
Reddito lordo Ires	100
10% Irap deducibile da Ires (di un saldo Irap versato a giugno 2009)	2,34
Irap indeducibile da Ires	24,96
Ires (27,5% x 97,66)	-26,86
di cui : corrente (27,5% x 100)	- 27,5

di cui anticipata (27,5% x 2,34)	+ 0,64
Reddito netto	45,84
La determinazione del reddito di impresa nel quadro RF del Modello Unico relativo al periodo di imposta 2008 comporterà pertanto	
Utile di esercizio	45,84
<u>Rettifica in aumento delle imposte indeducibili imputate al conto economico</u>	
Ires	26,86
Irap deducibile da Ires per cassa (nel 2009)	2,34
Irap indeducibile da Ires	24,96
Reddito imponibile Ires	100
Ires da liquidare per il 2008 (27,5% x 100)	- 27,5
<p>In sede di determinazione dell'Ires dovuta per il successivo periodo di imposta 2009, potrà essere effettuata una <u>variazione in diminuzione del reddito di impresa pari a 2,34, corrispondente alla quota di Irap di competenza del periodo di imposta 2008, ma deducibile per cassa nel successivo periodo 2009.</u></p> <p>In corrispondenza di detta variazione in diminuzione, verrà, inoltre, azzerato il credito per imposte anticipate Ires (0,64) iscritto a carico del precedente bilancio di esercizio 2008.</p>	

Antonio Gigliotti
27 Aprile 2009