
Deduzione IRAP

Circolare 16/E

Mario Agostinelli

La Circolare 16/E del 14 aprile 2009 ha indicato i criteri di deducibilità dell'IRAP introdotti dall'articolo 6 del D.L. 185/2008.

La deduzione, secondo l'Agenzia delle Entrate, deve essere operata adottando il criterio di Cassa.

L'Agenzia tuttavia produce altri due criteri intesi a limitare la deducibilità:

- I versamenti in acconto concorrono nella determinazione di quanto deducibile nei limiti dell'IRAP effettivamente dovuta per il periodo di competenza;
- I versamenti sono deducibili se per il periodo a cui si riferiscono, sono stati sostenuti i costi indicati dalla norma:
 - o Costo per il personale;
 - o Costi per interessi.

Il costo per il personale e per gli interessi deve essere considerato al netto rispettivamente delle deduzione di cui all'articolo 11 del D.Lgs 446/1997 e degli interessi attivi.

Deduzione IRAP

Circolare 16/E

La Circolare 16/E del 14 aprile 2009 ha indicato i criteri di deducibilità dell'IRAP introdotti dall'articolo 6 del D.L. 185/2008.

La deduzione, secondo l'Agenzia delle Entrate, deve essere operata adottando il criterio di Cassa.

L'Agenzia tuttavia produce altri due criteri intesi a limitare la deducibilità:

- I versamenti in acconto concorrono nella determinazione di quanto deducibile nei limiti dell'IRAP effettivamente dovuta per il periodo di competenza;
- I versamenti sono deducibili se per il periodo a cui si riferiscono, sono stati sostenuti i costi indicati dalla norma:
 - o Costo per il personale;
 - o Costi per interessi.

Il costo per il personale e per gli interessi deve essere considerato al netto rispettivamente delle deduzione di cui all'articolo 11 del D.Lgs 446/1997 e degli interessi attivi.

Il costo per il personale e per gli interessi Passivi

Il riferimento al costo per interessi e lavoro dipendente deve essere inteso non in termini analitici ma in termini forfettari.

Tuttavia è necessario che, per il periodo di imposta a cui i versamenti si riferiscono (a saldo o in acconto), i predetti oneri abbiano concorso nella determinazione della base imponibile IRAP.

In pratica, occorre verificare in relazione ad ogni versamento se, per il periodo di imposta a cui si riferisce quest'ultimo, la base imponibile IRAP sia stata influenzata dalla presenza di tali costi.

Necessario quindi produrre alcune riflessioni.

L'inerenza dei costi

Intanto la circolare 16/E precisa che i costi in argomento, che concorrono nella base imponibile IRAP, devono essere dotati del requisito di inerenza, necessario per poter produrre la deducibilità dello stesso.

Tuttavia la circolare precisa che, i costi in argomento che, qualora sostenuti innescano la deducibilità forfettaria IVA, non solo devono essere inerenti ma devono anche essere dotati dei requisiti di ragionevolezza ed economicità, e risultare coerenti con gli obiettivi di politica aziendale perseguiti.

Per quanto alle operazioni che hanno dato luogo ad interessi passivi saranno attivati opportuni controlli volti a verificare la ragionevolezza economica e l'inerenza all'attività esercitata.

La determinazione dei costi per il personale e per Interessi passivi

La deduzione forfettaria IRAP è subordinata alla 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.

Il che significa che non risulta chiaramente sufficiente che siano stati sostenuti i costi in esame, ma occorre anche verificare se tali costi abbiano concretamente concorso nella determinazione della base imponibile IRAP.

Il comma 1 dell'articolo 6 del D.L. 185/2008 prevede la deducibilità del 10% dell'IRAP versata *“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 medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997.”*

Tanto premesso, è opportuno ben individuare quali siano i componenti economici di cui sopra e richiamati dalla norma:

- Interessi ed oneri finanziari al netto degli interessi attivi e proventi assimilati;
- OVVERO
- Spese per il personale dipendente e **assimilato** al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11 del D. Lgs. 446/97 ai seguenti commi:
 - o Comma 1 lettera a): contributi INAIL – deduzione forfettaria per lavoratori a tempo indeterminato – contributi INPS dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato – apprendisti – disabili – personale addetto alla ricerca;
 - o Comma 1 – bis: Indennità di trasferta per il settore autotrasporto;
 - o Comma 4 – bis: deduzione forfettaria per importi decrescenti rispetto la base imponibile;
 - o Comma 4 – Bis 1: deduzione di € 1.850,00 per ogni dipendente riconosciuta ai contribuenti con valore della produzione non superiore a 400.000,00.

In merito, si evidenzia che, tra le deduzioni sopra indicate non è stata contemplata la deduzione di cui all'articolo 4-quater per incrementi occupazionali realizzati fino al periodo di imposta 2007 ancora operativa per l'anno 2008.

Si fa notare come, invece, tra le deduzioni che diminuiscono il costo forfetariamente riferito al personale dipendente e assimilato, si debba tenere conto della deduzione forfettaria decrescente per scaglioni di valore della produzione.

Inoltre, per quanto alla quota riferita alle spese per il personale dipendente la norma aggiunge anche il termine “ Assimilato”. Pertanto, si dovrà tenere conto anche dei compensi afferenti le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa anche a progetto nonché le prestazioni di lavoro di cui all'articolo 50 del TUIR, ma sono esclusi i costi afferenti le prestazioni di lavoro autonomo occasionale, di attività commerciale occasionale, di associazione in partecipazione di solo lavoro (quest'ultimo quando l'apporto è di solo lavoro costituisce lavoro autonomo e non lavoro assimilato al lavoro dipendente).

Va da se, che tale componente economico assume rilevanza se il costo dei dipendenti e degli assimilati risulti superiore alle deduzioni sopra analiticamente indicate.

In conclusione sembra che si possa affermare che l'IRAP, nella misura del 10% di quanto versato nel periodo di imposta, sarà deducibile se e solo se alla formazione della base imponibile IRAP abbiano concorso le spese per il personale dipendente e assimilato, al netto degli oneri deducibili sopra indicati, ovvero interessi passivi ed oneri finanziari, al netto degli interessi attivi e proventi di natura finanziaria.

Tanto precisato, per quanto ai versamenti effettuati nel 2008, a titolo di saldo (2007) e di acconto (2008), dovrò verificare che i costi indicati dalla norma (costo del personale e per oneri finanziari), nei termini di cui sopra, abbiano concorso alla formazione della Base imponibile sia:

- nel periodo di imposta 2007 (per la deducibilità dei versamenti a saldo 2007);
- nel periodo di imposta 2008 (per la deducibilità dei versamenti in acconto 2008).

Si produce l'esempio numerico indicato dalla Circolare:

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 e dagli acconti per il 2008 di 1.600. 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. Spetta la deduzione forfetaria del 10 per cento solo con riferimento agli acconti versati per il 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 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) 44

Mario Agostinelli