

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 9 giugno 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI FISCALI](#)

CIRCOLARE N. 19/2009

Oggetto: **Deducibilità del 10% dell'IRAP - Approvazione del Modello per l'istanza di rimborso IRPEF/IRES per gli anni pregressi - Art. 6 del D.L. n. 186/2008 – Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Protocollo n. 86440/2009 del 4 giugno 2009**

Decorrenza: 12 giugno 2009

Indice

1.	Premessa	2
2.	Criteri di determinazione della deduzione forfetaria	3
3.	Il rimborso per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008	4
	3.1 Contribuenti che alla data del 29 novembre 2008 avevano già presentato istanza di rimborso	4
	3.2 Contribuenti che alla data del 29 novembre 2008 non avevano ancora presentato istanza di rimborso dell'IRAP	5
4.	Termini e modalità di presentazione	6
5.	Modello per l'istanza di rimborso	7

STUDIO ANTONELLI

1. Premessa

Come noto, l'articolo 6, comma 1, del Decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008¹ ha introdotto, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, la parziale deducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) dalle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES).

A seguito della citata norma, l'importo ammesso in deduzione è stato fissato nell'ammontare del 10% dell'IRAP corrisposta, intendendosi tale forfetizzazione riferita ai componenti negativi di reddito non ammessi in deduzione ai fini dell'IRAP stessa (costo del lavoro e interessi passivi)².

Si precisa inoltre che, ai sensi dei commi 2 e 3 del citato articolo 6 del D.L. n. 185/2008, la deduzione forfetaria può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008 a seguito di presentazione di apposita istanza di rimborso³.

A tale proposito, si informa che il Modello per la presentazione dell'istanza di rimborso è stato approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Protocollo n. 86440/2009 del 4 giugno 2009 che ha fissato al 12 giugno 2009 la data di inizio di presentazione dell'istanza⁴.

Ciò brevemente premesso, scopo del presente lavoro è quello di fornire una prima informativa sulla modulistica approvata e sulle modalità e termini di presentazione della citata istanza; ovviamente, considerati i ristretti tempi, ci si riserva di intervenire più puntualmente sull'argomento.

Sempre in via preliminare, appare altresì utile sottolineare che i rimborsi saranno effettuati secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze e nei limiti di spesa previsti dallo stesso D.L. n. 185/2008⁵; anche per tale ragione si consiglia quindi di attivarsi al più presto al fine di reperire tutti dati necessari per la compilazione delle istanze.

¹ Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 2 del 28 gennaio 2009.

² L'Art. 6 del D.L. n. 185/2008 prevede infatti che *“a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, 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 medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

³ Il successivo comma 4 dell'articolo 6, demandava la definizione delle modalità di presentazione delle istanze e di ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

⁴ Detto Provvedimento è stato diffuso soltanto venerdì 5 giugno 2009 mediante pubblicazione dello stesso sul sito internet dell'Agenzia delle entrate <http://www.agenziaentrate.it/ilwcm/connect/Nsi/Documentazione/Provvedimenti+Direttore/>. nell'apposita sezione dedicata ai Provvedimenti del Direttore soggetti a pubblicità legale.

⁵ I limiti di spesa risultano pari a 100 milioni di euro per l'anno 2009, 500 milioni di euro per il 2010 e a 400 milioni di euro per l'anno 2011.

2. Criteri di determinazione della deduzione forfetaria

Ai fini della corretta determinazione della modalità di deduzione forfetaria dell'IRAP, valevole sia per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2008 sia per la presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi d'imposta precedenti, si ritiene utile brevemente riportare quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate già nella circolare n. 16/E del 14 aprile 2009.

In tale sede l'Agenzia ha infatti chiarito 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 abbiano concorso spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP⁶.

Si precisa inoltre che per l'Agenzia assumono comunque rilevanza, ai fini della deduzione forfetaria dell'IRAP, anche i compensi corrisposti agli amministratori, in quanto assimilabili, sotto il profilo fiscale, alle spese per il personale dipendente⁷.

In aggiunta si osserva che, ai fini della determinazione della misura della deduzione spettante in ciascun periodo di imposta, i contribuenti devono fare riferimento prioritariamente all'ammontare dell'IRAP versata nel periodo d'imposta.

La norma richiede infatti, per effetto del richiamo operato all'articolo 99 del TUIR, che l'IRAP rilevante per il calcolo della deduzione è la stessa IRAP versata nel periodo di imposta di riferimento a titolo di saldo e di acconto, 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 sul 2008 (versata ad esempio nel 2008 sul periodo d'imposta 2008) 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 2008 (IRAP versata nel 2009).

Pertanto, qualora l'acconto IRAP (versato nel 2008 sul periodo d'imposta 2008) sia eccedente rispetto all'IRAP dovuta sul periodo d'imposta (2008, versata nel 2009 e come risultante dalla liquidazione definitiva del debito di periodo), tale eccedenza non può essere computata nel calcolo della deduzione, in quanto, non risultando definitivamente dovuta, costituisce esclusivamente un credito IRAP dello stesso periodo d'imposta (2008).

Le istruzioni alla compilazione precisano inoltre che è possibile tener conto dell'IRAP versata per effetto di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute a seguito di riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito, ove occorrer possa, che la deduzione spetta anche nell'ipotesi in cui nel periodo di imposta sia emerso un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi.

⁶ Si precisa, in altri termini, che la deduzione, essendo forfetizzata, spetta a prescindere dall'ammontare di costi ed oneri sostenuti per spese per il personale o interessi passivi. Resta inteso che il sostenimento dei costi relativi al personale dipendente o agli interessi passivi deve rispondere a criteri di inerenza, ragionevolezza ed economicità e risultare coerente con gli obiettivi di politica aziendale perseguiti.

⁷ Si veda Diretta MAP del 28 maggio 2009.

STUDIO ANTONELLI

In tal caso, ovviamente, la rideterminazione del reddito consentirà il riconoscimento di una maggiore perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dagli articoli 8 e 84 del TUIR; a tale proposito l'Agenzia ha inoltre precisato che:

- al fine di comunicare le maggiori perdite rideterminate è necessario presentare, comunque, il modello anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare;
- qualora la perdita 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, utilizzando il modello in commento;
- nel caso in cui, invece, la perdita, rideterminata per tener conto della deduzione IRAP, non sia stata ancora utilizzata e risulti ancora pendente il termine stabilito dai predetti articoli del TUIR per il riporto della stessa, la medesima perdita potrà essere utilizzata nel primo periodo d'imposta utile;
- il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile rideterminare il risultato negativo è, anche in questo caso, il periodo d'imposta per il quale il termine di versamento del saldo IRPEF/IRES sia scaduto in data non anteriore al 29 novembre 2004.

3. Il rimborso per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008

Come evidenziato, il citato articolo 6, commi 2 e 3, del D.L. n. 185/2008 prevede che la deduzione forfetaria del 10 per cento dell'IRAP può essere fatta valere anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008.

A tale riguardo la norma distingue tra le seguenti fattispecie:

- a) contribuenti che alla data del 29 novembre 2008⁸ avevano già presentato, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data di versamento⁹, istanza di rimborso (articolo 6, comma 2);
- b) contribuenti che alla predetta data del 29 novembre 2008 non avevano ancora presentato l'indicata domanda di rimborso e per i quali il diritto al rimborso può essere esercitato solo mediante presentazione di istanza telematica all'Agenzia delle entrate, sempre che sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del D.P.R. n. 602/1973 (articolo 6, comma 3).

3.1 Contribuenti che alla data del 29 novembre 2008 avevano già presentato istanza di rimborso

In tale fattispecie i contribuenti potranno accedere, in linea di principio, al rimborso anche per annualità anteriori al 2004 che restano precluse, invece, per i contribuenti di cui alla successiva lettera b) sempreché l'istanza originaria sia stata validamente presentata entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data di versamento dell'imposta chiesta a rimborso.

⁸ Data di entrata in vigore del D.l. n. 185/2008.

⁹ Termine stabilito dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 602 e 31 29 settembre 1973.

STUDIO ANTONELLI

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate¹⁰ ha precisato che si considera validamente presentata l'istanza di rimborso motivata dalla deducibilità dell'IRAP, anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi.

L'importo del rimborso spettante è comunque 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 regionale¹¹.

Inoltre, le Istruzioni al Modello approvato con il Provvedimento del 4 giugno 2009 chiariscono che:

- l'istanza dà diritto al rimborso solo per le annualità d'imposta cui si riferisce;
- per rendere più spedite la procedure di gestione, anche in questo caso è necessario presentare apposita istanza di rimborso utilizzando il presente modello.

In sostanza, un contribuente che abbia presentato istanza di rimborso in forma cartacea ad esempio, per l'anno 2003 e per l'anno 2004, sarà in ogni caso obbligato a presentare una nuova istanza telematica per le annualità 2005-2006-2007 per non perdere il diritto al rimborso, ma, in base ai chiarimenti dell'Agenzia, dovrà anche ripresentare in via telematica l'istanza per gli anni 2003-2004.

3.2 Contribuenti che alla data del 29 novembre 2008 non avevano ancora presentato istanza di rimborso dell'IRAP

In tale fattispecie le Istruzioni al Modello ribadiscono in primo luogo che il diritto al rimborso può essere esercitato esclusivamente mediante presentazione in via telematica del Modello appositamente approvato.

Inoltre, viene precisato che detta facoltà può essere esercitata solo con riguardo ai versamenti IRPEF/IRES 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 D.P.R. n. 602 del 1973.

In pratica, è consentito ottenere il diritto al rimborso delle imposte versate in data non anteriore al 29 novembre 2004, a condizione che venga presentata l'istanza di rimborso nei modi e nei termini precisati dal Provvedimento qui in commento..

Si evidenzia inoltre che, per i versamenti in acconto, il termine di 48 mesi decorre dal momento del versamento del saldo dell'imposta a cui l'acconto si riferisce¹²; ad esempio: per gli acconti relativi al periodo di imposta 2004 – anche se versati in data anteriore al 29 novembre 2004 – il

¹⁰ Circolare n. 16/E del 14 aprile 2009.

¹¹ Alla luce di tale chiarimento, considerato altresì che l'art. 6 del D.L. n. 185/2008 fa riferimento specifico ad istanza presentate "per il rimborso della quota delle imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati ovvero alle spese per il personale dipendente e assimilato" le istanze di rimborso dell'IRAP basate su motivazioni diverse da quelle indicate, quali ad esempio l'incompatibilità dell'IRAP con la Direttiva Europea in materia di IVA, non dovrebbero assumere rilievo ai fini de qua. Sul punto si attendono comunque i necessari chiarimenti del Ministero dell'Economia e delle finanze.

¹² Cfr. Risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008.

STUDIO ANTONELLI

termine iniziale dei 48 mesi decorre dalla data di versamento dell'imposta a saldo (ordinariamente in scadenza nel mese di giugno 2005).

4. Termini e modalità di presentazione

Secondo quanto previsto al punto 2.5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 giugno 2009, la trasmissione telematica può essere effettuata a partire dalla ore 12.00 del 12 giugno 2009.

Ciò posto, il Provvedimento e le Istruzioni al Modello, prevedono altresì un termine di decadenza per la presentazione dell'istanza precisando che la stessa va presentata:

- per i versamenti per i quali il termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 cade entro il 60° giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio entro 60 giorni dalla predetta data di attivazione;
- per i versamenti per i quali il termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 cade dopo il 60° giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio, entro la data di scadenza del termine di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Le Istruzioni chiariscono, inoltre, che per le istanze da presentare al fine di comunicare le maggiori perdite rideterminate, il termine di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 decorre dalla data in cui sarebbe scaduto il termine di versamento del relativo saldo IRPEF/IRES. Quanto detto vale anche per le istanze con le quali viene chiesta a rimborso la maggiore eccedenza a credito IRPEF/IRES rideterminata rispetto a quella originariamente dichiarata, nonché per le istanze presentate dalle società partecipanti al consolidato nazionale e dai soggetti trasparenti nelle ipotesi di trasparenza fiscale.

Come già evidenziato, il Modello deve essere presentato esclusivamente con modalità telematica. In particolare la trasmissione telematica dei dati contenuti nel formulario può essere eseguita:

- direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate;
- tramite una società del gruppo, qualora il richiedente appartenga ad un gruppo societario. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente o la società controllante e le società controllate. Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale;
- tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni (professionisti, associazioni di categoria, CAF, altri soggetti)¹³.

¹³ In caso di presentazione telematica tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione (soggetti incaricati sopra indicati e società del gruppo), questi ultimi sono tenuti a rilasciare al richiedente, contestualmente alla ricezione dell'istanza o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti. La data di tale impegno, unitamente alla sottoscrizione dell'intermediario ed all'indicazione del suo codice fiscale, dovrà essere riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica". L'intermediario deve, inoltre, rilasciare al contribuente un esemplare dell'istanza i cui dati sono stati trasmessi in via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato, unitamente ad una copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione.

STUDIO ANTONELLI

La trasmissione telematica diretta può avvenire utilizzando il servizio telematico Entratel dai soggetti già abilitati a tale servizio ovvero utilizzando il servizio telematico Internet da parte di tutti gli altri soggetti.

Si ricorda che l'istanza si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate e la prova della presentazione è data dalla comunicazione rilasciata dalla stessa Agenzia che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Il richiedente è tenuto a conservare la documentazione sopra citata, previa sottoscrizione del formulario a conferma dei dati ivi indicati.

La trasmissione telematica dei dati contenuti nel formulario è effettuata utilizzando il prodotto informatico denominato "*Rimborsodalrap*", che sarà reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel sito www.agenziaentrate.gov.it a partire dal 12 giugno 2009.

5. Modello per l'istanza di rimborso

Il Modello da utilizzare per l'istanza di rimborso è costituito da:

- il **frontespizio**, composto da due facciate. La prima contenente l'informativa relativa al trattamento dei dati personali. La seconda dove sono richiesti i dati anagrafici del soggetto istante e del rappresentante, la firma e l'impegno alla presentazione telematica;
- il **quadro RI**, per l'indicazione dei dati utili ai fini della determinazione del rimborso, relativi a ciascun periodo d'imposta, e per l'indicazione dell'importo totale rimborsabile.

Il quadro RI si compone di due Sezioni:

- nella prima sezione è prevista l'indicazione, per ciascun periodo d'imposta, dei dati relativi alla determinazione della quota di IRAP deducibile, della perdita e/o del reddito rideterminato, dell'imposta sul reddito, delle addizionali regionali e comunali, dei crediti d'imposta nonché dell'importo rimborsabile;
- nella seconda sezione è prevista l'indicazione dell'importo complessivo da chiedere a rimborso.

Per quanto concerne la modalità di compilazione del modello considerati i tempi ristretti, si rinvia alle Istruzioni allegate alla presente Circolare, riservandosi comunque di intervenire più puntualmente sull'argomento.

Per quanto concerne infine le modalità per il rimborso delle somme ai contribuenti, le Istruzioni precisano che le somme spettanti, se di importo inferiore ai 1.549,37 euro, saranno messe a disposizione presso gli uffici postali previa esibizione di un modulo che verrà recapitato dall'Agenzia al contribuente creditore.

Tali somme, se di importo superiore ai 1.549,37 euro, saranno accreditate sul conto corrente intestato al contribuente, nel caso in cui questi abbia già fornito le coordinate del proprio conto corrente. In assenza delle coordinate, il rimborso potrà essere erogato con vaglia cambiario della Banca d'Italia, dopo che siano stati eseguiti tutti gli adempimenti previsti dal D.M. 29/12/2000. Al riguardo, qualora non si sia già provveduto, si fa presente che è possibile comunicare i dati del proprio conto corrente direttamente via Internet, attraverso il sito www.agenziaentrate.gov.it alla voce "Servizi > Servizi telematici", oppure recandosi presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate.

STUDIO ANTONELLI

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli

Allegati: n. 1