



Roma, 28 ottobre 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - IRAP - deduzioni – art 11, comma 1, lett a), Decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446

QUESITO

Il signor TIZIO, percipiente redditi da lavoro autonomo, derivanti da attività professionale, chiede se le deduzioni per lavoro dipendente da indicare nella dichiarazione IRAP, quadro IS, al rigo IS1 (contributi assicurativi) e al rigo IS3 (contributi previdenziali e assistenziali), vadano determinate in base al criterio di cassa, che normalmente sovrintende alla determinazione del reddito da lavoro autonomo, oppure in base al criterio di competenza.

Il problema si pone in quanto la regolazione del premio Inail avviene nell'anno successivo a quello di competenza ed i contributi previdenziali Inps relativi alla mensilità di dicembre ed alla tredicesima mensilità sono versati, solitamente, entro il 16 gennaio dell'anno successivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il cosiddetto "cuneo fiscale" sia una deduzione forfetaria che nulla ha a che vedere con il principio di cassa previsto per i professionisti, e che pertanto gli importi da indicare ai righe IS1 e IS2 vadano determinati a prescindere dal criterio di cassa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 23 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), nell'ambito della manovra diretta a favorire la competitività delle imprese attraverso la riduzione del cosiddetto cuneo fiscale e contributivo, all'articolo 1, comma 266, ha modificato alcune disposizioni contenute nel DLgs 15 dicembre 1997 n. 446, recante la disciplina dell'IRAP, prevedendo nuove deduzioni ai fini della determinazione della base imponibile al tributo.

Nell'attuale formulazione, l'art. 11, del Decreto legislativo n. 446 del 1997 (come modificato dall'art. 1, comma 266, della legge 23 dicembre 2006, n. 296), nel dettare le regole comuni di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP - riferibili anche alle persone fisiche, alle società semplici e a quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico- stabilisce al comma 1, lettera a) che sono ammessi in deduzioni, tra l'altro, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (lett. a, n. 1) nonché i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (lett. a, n. 4).

Per quanto concerne i criteri di imputazione temporale delle suddette deduzioni, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, non sono state introdotte disposizioni peculiari. Occorre richiamare, pertanto, l'articolo 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997, come modificato dall'art. 1, comma 50, lett. e), legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1 gennaio 2008, concernente la determinazione del valore della produzione netta dei soggetti esercenti arti e professioni, che, nel dettare le regole di determinazione della base imponibile (costituita dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente), dispone che *“I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi”*.

Per effetto del citato art. 8 del D. lgs n. 446, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, i contributi assicurativi e previdenziali nonché i contributi assistenziali (da indicare al quadro IS, rispettivamente righe IS1 e IS3), al pari dei altri costi, devono essere assunti sulla base dei medesimi criteri previsti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, e ciò non solo per quanto concerne i criteri di deducibilità ma anche e per quanto concerne il momento temporale di imputazione.

L'art. 54 del TUIR, rubricato "*determinazione del reddito di lavoro autonomo*", stabilisce che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni sia costituito "*dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso*".

In base al richiamato criterio, cosiddetto di cassa, che attribuisce rilievo al momento di effettivo sostenimento dei costi, i contributi assistenziali e previdenziali rilevano ai fini della determinazione della base imponibile IRAP nel periodo d'imposta in cui sono versati. Il periodo d'imposta, sempre secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi, è rappresentato dall'anno solare.

Detta interpretazione trova indiretta conferma nella circolare n. 61 del 2007 nella quale è stato chiarito che, per le imprese, la riduzione del cuneo fiscale, attuata attraverso la deducibilità dei contributi assistenziali e previdenziali, deve essere assunta con il criterio di competenza, che rappresenta il criterio generale di imputazione dei redditi d'impresa.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.