

Normativa e prassi

Rimborso Ires da Irap via web: nessuna preclusione alla cessione

29 Dicembre 2014

Il contribuente che ha chiesto con istanza telematica, anziché in dichiarazione, la restituzione della maggiore imposta sui redditi versata, può comunque trasferire il credito



L'articolo 12 delle preleggi individua, come è noto, i criteri ai quali deve attenersi chi deve interpretare la legge. Il primo di questi è l'interpretazione letterale: *"nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse"*. Secondo la norma sull'interpretazione è, tuttavia, parimenti rilevante *"l'intenzione del legislatore"*, cioè lo scopo della norma. È così riconosciuto e legittimato il

criterio logico-sistematico che consente di aggiornare il significato della norma in base all'ordinamento giuridico considerato nel suo insieme. In altri termini, secondo il legislatore, l'interprete non deve "impiccarsi" alla lettera della norma se l'interpretazione letterale non è coerente con la finalità di quest'ultima.

Tale principio fondamentale è stato applicato dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 117/E** del 29 dicembre 2014, che principalmente interviene in tema di cessione del credito con riferimento a un quesito posto con istanza di interpello.

La fattispecie affrontata è la seguente.

Una società consolidante, per i periodi d'imposta 2004-2007, ha presentato in via telematica istanza di rimborso della minore Ires dovuta per effetto della deducibilità forfetaria dell'Irap prevista dall'articolo 6 del DI 185/2008 ("decreto anticrisi").

Successivamente, per i periodi d'imposta 2004-2011, la società ha chiesto, sempre in via

telematica, il rimborso dell'Ires ai sensi dell'articolo 2, comma 1-*quater*, del Dl 201/2011 ("decreto salva Italia"), per la mancata deduzione analitica dell'Irap relativa al costo del personale dipendente.

Il contribuente, quindi, ha chiesto di sapere se, in caso di cessione di tali posizioni creditorie, sia applicabile o meno il combinato disposto dell'articolo 43-*bis* del Dpr 602/1973 e dell'articolo 1 del Dm Finanze 384/1997, che prevede una speciale disciplina della cessione del credito in materia di imposte sui redditi rispetto a quella generale fissata dalla norma civilistica.

L'incertezza circa la possibilità di cedere o meno, nel caso concreto, il credito Ires chiesto a rimborso, nasce, appunto, a causa della lettera della norma.

Sia la norma primaria, cioè l'articolo 43-*bis* del Dpr 602/1973, sia il relativo regolamento di attuazione, infatti, limitano la cedibilità del credito d'imposta ai "*crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi*".

Ebbene, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione in commento, ha ritenuto che l'espressione utilizzata dal legislatore non sia, nella fattispecie, di ostacolo per la cedibilità del credito d'imposta chiesto a rimborso.

Per comprendere il ragionamento seguito dall'Amministrazione finanziaria, occorre, tuttavia, fare riferimento alle norme in base alle quali, nel caso concreto, è sorto il diritto al rimborso e al loro scopo.

A questo proposito, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del Dl 185/2008, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è stata introdotta la parziale deducibilità ai fini delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) della quota dell'Irap relativa al costo del lavoro e agli interessi nella misura forfetaria del 10 per cento.

Ciò al fine di scongiurare eventuali censure di incostituzionalità dell'Irap, per il fatto che, come è noto, tale imposta è stata originariamente concepita come un'imposta che colpisce imprese e professionisti anche per il costo del lavoro e gli interessi passivi sostenuti, cioè anche per la quota di valore aggiunto assorbita da redditi di terzi, quali, appunto, lavoratori dipendenti e percettori di interessi.

Per la medesima ragione, ossia per individuare una soluzione al problema delle istanze di rimborso che i contribuenti avevano presentato - o avrebbero potuto presentare - con le ordinarie modalità, in base alla asserita incostituzionalità della normativa previgente, il citato articolo 6, commi 2 e 3, ha esteso la deducibilità forfetaria dell'Irap ai periodi d'imposta precedenti l'entrata in vigore della nuova disciplina, riconoscendo al contribuente il diritto al rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate per effetto della mancata deduzione dell'Irap nella misura ammessa dalla norma.

In particolare, per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, il legislatore ha riconosciuto il diritto al rimborso:

- al contribuente che, nel termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, aveva già presentato istanza di rimborso ai sensi dell'**articolo 38** del Dpr 602/1973, confidando nella deducibilità dell'imposta, pur in assenza di una norma specifica, previa presentazione di apposita istanza telematica (*cf*r provvedimento 28 ottobre 2009 dell'Agenzia delle Entrate e circolare 16/2009)
- al contribuente che avesse presentato la relativa istanza di rimborso in via telematica, purché, al momento della presentazione dell'istanza, fosse ancora pendente il termine di decadenza di quarantotto mesi dal versamento.

Successivamente, l'articolo 2, comma 1, del DI 201/2011, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, ha introdotto la deducibilità analitica - dalle imposte sui redditi - dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente.

Tale norma ha integrato il sistema di deduzione forfetaria dell'Irap, che continua a trovare applicazione limitatamente alla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (*cf*r circolare 8/2013).

Anche questa volta, come per il regime della deducibilità forfetaria, il legislatore ha previsto l'applicazione in via retroattiva della norma (articolo 2, comma 1-*quater*, DI 201/2011).

La risoluzione in esame, quindi, evidenzia che, in entrambi i casi, il diritto al rimborso nasce a seguito dell'applicazione retroattiva di una norma sopravvenuta alla presentazione della dichiarazione.

In particolare, nell'uno e nell'altro caso, il contribuente, data la retroattività della norma, effettua una "riliquidazione *ex post*" della dichiarazione già presentata e chiede il rimborso mediante uno strumento appositamente disciplinato dal legislatore, quale appunto, l'istanza di rimborso in via telematica.

Ne consegue che, nel caso concreto, l'istanza telematica di rimborso e la richiesta di rimborso effettuata in sede di dichiarazione dei redditi, sotto il profilo della cessione dei crediti, sono perfettamente equiparabili.

In altri termini, secondo la risoluzione in commento, in base a una interpretazione logico-sistematica della norma, la circostanza che il rimborso sia stata chiesto in via telematica anziché in

sede di dichiarazione dei redditi, non preclude la cedibilità del credito d'imposta ai sensi del combinato disposto dell'articolo 43-*bis* del Dpr 602/1973 e dell'articolo 1 del Dm 384/1997.

Una interpretazione meramente letterale della norma, sottolinea la risoluzione, determinerebbe, del resto, il risultato paradossale di negare la cedibilità di un credito d'imposta per la mera circostanza che tale credito, data l'applicazione retroattiva della norma, è necessariamente sorto in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione.

di

Stefania Trocini

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/rimborso-ires-irap-via-web-nessuna-preclusione-alla-cessione>