



## LA MANOVRA ANTICRISI

### LA "MINI" DEDUZIONE DELL'IRAP: ulteriori chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate ha fornito con la circolare n. 16/E del 14 aprile del 2009 alcuni chiarimenti sui criteri di deducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi. Le precisazioni erano attese dagli operatori in quanto le società stanno procedendo all'approvazione dei bilanci dell'esercizio 2008 e alla redazione delle relative dichiarazioni dei redditi.

L'articolo 6 del decreto legge n. 185/2008, convertito dalla L. n. 2/2009 prevede, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre del 2008, la deducibilità parziale dell'Irap nella misura forfetaria del 10 per cento. Tale quota forfetaria è riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati, ovvero delle spese relative al personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni spettanti.

Nei giorni immediatamente successivi all'approvazione del predetto decreto sono risultati subito evidenti i numerosi dubbi applicativi della nuova previsione. L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in occasione di Telefisco 2009, ma le indicazioni fornite in quella sede non hanno eliminato completamente le perplessità relative ad una disposizione, cioè l'articolo 6, particolarmente lacunosa.

#### Chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate – Telefisco 2009

- Il riferimento normativo ai costi per interessi passivi e alle spese per il personale dipendente non deve essere inteso in termini analitici, ma forfetari. Per la determinazione della detrazione non è necessario procedere al calcolo analitico della quota Irap relativa a tali componenti;
- la detrazione forfetaria non spetta in totale assenza delle spese sostenute per lavoro dipendente e per oneri finanziari. In pratica il contribuente deve aver sostenuto almeno una delle predette tipologie di costo;
- la detrazione deve essere determinata applicando il predetto criterio forfetario (e non analitico) anche per la quantificazione della quota di imposte sui redditi da richiedere a rimborso per gli anni

precedenti, qualora non sia decorso il termine di 48 mesi.

La circolare n. 16/E del 14 aprile 2009

L'Agenzia delle Entrate, nel ribadire alcune indicazioni fornite in occasione di Telefisco 2009, ha formulato ulteriori precisazioni. I principali chiarimenti che costituiranno oggetto di approfondimento in questa sede hanno riguardato:

- l'ambito di applicazione della nuova normativa ed in particolare il presupposto soggettivo;
- le modalità di determinazione della detrazione per il periodo d'imposta 2008 e per i successivi;
- le modalità di determinazione della detrazione per i periodi d'imposta precedenti, con particolare riferimento alla richiesta di rimborso delle imposte sui redditi versate in eccesso.

Le indicazioni contenute nella circolare sono state corredate con alcuni esempi che hanno contribuito ad eliminare i numerosi dubbi fino ad oggi esistenti.

I soggetti interessati

Possono beneficiare della deduzione dell'Irap nella misura del 10 per cento ai fini delle imposte sui redditi i seguenti soggetti:

- società di capitali ed enti commerciali;
- società di persone ed imprese individuali;
- banche ed altri enti e società finanziarie;
- imprese assicurative;
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni.

La circolare precisa che possono beneficiare della deduzione anche soggetti diversi da quelli sopra indicati a condizione che determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina di cui all'art. 5 del D.Lgs n. 446/1997 a seguito di esercizio di opzione o per regime naturale, cioè in pratica secondo i medesimi criteri previsti per le società di capitali.

La circostanza riguarda gli imprenditori agricoli e le pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata e gli enti privati non commerciali limitatamente all'attività commerciale esercitata.

Periodo d'imposta 2008 e i successivi

Preliminarmente l'Agenzia delle Entrate chiarisce che la base cui applicare la deduzione forfetaria del 10 per

cento deve essere determinata in base al criterio di cassa. Ad esempio, con riferimento al periodo d'imposta 2008, deve essere effettuata la somma dell'Irap versata a saldo nel 2008, cioè relativa al 2007 e dei due acconti del 2008 versati nel medesimo anno. Sull'importo così ottenuto si applica la percentuale forfetaria del 10 per cento.

**BASE PER IL CALCOLO DELLA  
DEDUZIONE FORFETARIA IRAP DEL 10%**

Saldo 2007 versato nel 2008

+

I° acconto del 2008 versato nel 2008

+

II° acconto del 2008 versato nel 2008

+

Totale versamenti effettuati nel 2008

=

Deduzione = Totale versamenti effettuati nel 2008 x 10%

Successivamente la stessa Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti. In particolare è stato esaminato il caso in cui il contribuente abbia maturato una posizione di credito avendo effettuato versamenti a titolo di acconto maggiori rispetto all'imposta dovuta.

Secondo la circolare "l'Irap versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo d'imposta di riferimento". In pratica la quota di Irap versata in eccesso rispetto al tributo dovuto a titolo definitivo non può essere computata nel calcolo della deduzione rappresentando un credito dell'esercizio medesimo. Si considerino i seguenti dati:

- Irap dovuta a titolo definitivo per il periodo d'imposta 2008 €  
10.000,00

**BASE PER IL CALCOLO DELLA  
DEDUZIONE FORFETARIA IRAP DEL 10%**

Saldo 2007 versato nel 2008

€ 15.000

I° acconto del 2008 versato nel 2008

€ 5.000

II° acconto del 2008 versato nel 2008

€ 7.000

Totale acconti versati nel 2008

€ 12.000

Totale versamenti effettuati nel 2008 (saldo 2007 + acconti 2008)

€ 27.000

Deduzione = 25.000 (15.000 + 10.000) X 10%

€ 2.500

In pratica il contribuente non deve in questo caso applicare la percentuale del 10 per cento sull'ammontare complessivo dei versamenti. Preventivamente deve ridurre e considerare gli acconti versati nel 2008 entro il limite massimo dell'imposta dovuta a titolo definitivo per il medesimo anno. In pratica deve considerare 10.000 euro, anziché 12.000 euro.

All'importo così determinato può aggiungere il saldo del 2007 pari, nel caso di specie, a 15.000 euro. Sull'importo così determinato, cioè su 25.000 euro (10.000 + 15.000), può applicare la predetta percentuale per quantificare la deduzione dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

L'Agenzia delle Entrate ha anche chiarito che è possibile considerare per il calcolo, sia il versamento a saldo del 2007 (effettuato nel 2008), sia gli acconti del 2008 solo se per le due annualità la base imponibile dell'Irap risulta incisa dai costi per il personale dipendente o dagli interessi passivi. Pertanto se, ad esempio, la base imponibile Irap del 2007 non tiene conto di nessuna delle predette categorie di costi, il contribuente potrà correttamente applicare la deduzione del 10 per cento solo sugli acconti versati nel 2007. Si considerino ancora i dati dell'esempio precedente:

- Irap dovuta a titolo definitivo per il periodo d'imposta 2008 € 10.000,00;
- la base imponibile Irap del 2007 non tiene conto dei costi né per interessi passivi, né per il personale dipendente

#### BASE PER IL CALCOLO DELLA DEDUZIONE FORFETARIA IRAP DEL 10%

Saldo 2007 versato nel 2008

€ 15.000

I° acconto del 2008 versato nel 2008

€ 5.000

II° acconto del 2008 versato nel 2008

€ 7.000

Totale acconti versati nel 2008

€ 12.000

Totale versamenti effettuati nel 2008 (saldo 2007 + acconti 2008)

€ 27.000

Deduzione = 10.000 X 10%

€ 1.000

In pratica in questo caso il contribuente non deve prendere in considerazione il saldo. La circostanza è dovuta alla mancanza (nella base imponibile del 2007) dei costi degli interessi passivi e del personale dipendente. Invece gli acconti versati nel 2008 possono essere presi

in considerazione entro il limite massimo rappresentato dall'Irap dovuta a titolo definitivo per l'anno 2008 pari, nel caso in esame, a 10.000 euro. L'eccedenza degli acconti, ammontante a 2.000 euro, rappresenta un credito.

Periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre del 2008

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, preliminarmente, alcuni chiarimenti riguardanti i termini per la presentazione dell'istanza di rimborso. In pratica i contribuenti che alla data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008, cioè il 29 novembre 2008, non abbiano presentato la predetta istanza possono farlo ora solo utilizzando il canale telematico. Tale possibilità non è ancora pienamente operativa dovendo attendere l'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

L'istanza di rimborso telematica riguarda i maggiori versamenti di Irpef ed Ires ricalcolata dopo aver considerato la deduzione forfetaria del 10 per cento prevista dal decreto "anti crisi". In particolare per beneficiare dei suddetti rimborsi alla data del 29 novembre 2008 doveva essere ancora pendente il termine di 48 mesi, decorrente dalla data di versamento di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. L'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato che per i versamenti effettuati a titolo di acconto, il termine di 48 mesi decorre dal pagamento del relativo saldo (cfr Risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008). In pratica, secondo l'Agenzia, per i versamenti di acconto del periodo d'imposta 2004, anche se versati entro il mese di novembre dello stesso anno, il termine di 48 mesi decorre dal mese di giugno del 2005.

Periodi di imposta

Decorrenza

dei 48 mesi

Possibilità di rimborso

Periodo d'imposta 2003 e precedenti

Dal versamento del saldo 2003 (giugno 2004) e precedenti

NO

(già decorsi 48 mesi)

Periodo d'imposta 2004 e successivi

Dal versamento del saldo 2004 (giugno 2005) e successivi

SI

(non ancora decorsi 48 mesi dalla data in cui è stato versato il saldo)

In pratica, nel caso in cui il periodo d'imposta coincida con l'anno solare, l'anno a partire dal quale è possibile determinare nuovamente la base imponibile e presentare l'istanza di rimborso delle maggiori imposte sui redditi

versate è il 2004.

Periodi d'imposta precedenti al 2008: risultato di periodo negativo

L'agenzia delle Entrate ha opportunamente chiarito che la deduzione forfetaria del 10 per cento spetta anche se il periodo d'imposta di riferimento (anno 2007 e precedenti) ha evidenziato una perdita fiscale.

In questo caso, la deduzione determina una maggiore perdita rispetto a quella a suo tempo dichiarata. La maggiore perdita potrà essere considerata in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, secondo quanto stabilito dall'art. 84 del Tuir. La circolare chiarisce che se per effetto di tale situazione dal modello approvato con provvedimento delle Entrate non è evidenziato alcun importo da rimborsare il contribuente è comunque tenuto all'invio telematico dello stesso. Pertanto l'adempimento è finalizzato a portare a conoscenza del Fisco le maggiori perdite spettanti.

È possibile, però, che la perdita relativa al periodo d'imposta oggetto di rideterminazione sia già stata utilizzata. In questo caso il contribuente potrà chiedere il rimborso della maggiore Ires o Irpef.

Utilizzo delle perdite d'esercizio

Effetti della deduzione forfetaria

La perdita rideterminata per effetto della deduzione del 10 per cento non è stata ancora utilizzata negli esercizi successivi

In questo caso la maggiore perdita può essere utilizzata in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta successivo

La perdita rideterminata per effetto della deduzione del 10 per cento è stata già utilizzata negli esercizi successivi

In questo caso è possibile richiedere a rimborso la maggiore Ires o Irpef versata

La seconda soluzione è dovuta al fatto che il contribuente, avendo già utilizzato integralmente la perdita a suo tempo dichiarata (senza tenere conto della deduzione del 10 per cento) ora non può più procedere alla rettifica di tale risultato. Quindi l'unica soluzione possibile per ottenere il recupero del versamento effettuato in eccesso è quella di consentire il rimborso.