

DOTT. LORENZO GAMBI

DOTT. ROBERTO MANETTI

DOTT. SUSANNA RICCI

DOTT. NICCOLÒ GORDINI

RAG. MATTEO ROVAI

AVV. FRANCESCO GAMBI

AVV. GIANLUCA BARSOTTI

Firenze, 30 aprile 2009

**Circolare informativa**

**RECENTI NOVITÀ IN MATERIA TRIBUTARIA PER LE IMPRESE: CARATTERISTICHE ED AMBITO DI APPLICAZIONE DEL REGIME DI ESIGIBILITÀ DIFFERITA DEL TRIBUTO IVA; PARZIALE DEDUCIBILITÀ DEL TRIBUTO IRAP AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE E PRESENTAZIONE DELLE RELATIVE ISTANZE DI RIMBORSO PER GLI ANNI PRECEDENTI**

Si espongono, qui di seguito, alcune considerazioni relative al provvedimento di attuazione delle disposizioni di cui art. 7 del D.L. n. 185/2008 (cd. decreto “anti-crisi”) in materia di rinvio dell’esigibilità del tributo IVA, ed ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in relazione alla parziale deducibilità dell’IRAP dalla base imponibile rilevante ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell’art. 6 del suddetto decreto.

**1. Differimento dell’esigibilità del tributo IVA.**

**1.1 Ambito di applicazione.**

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 96 del 27 aprile 2009 il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 26 marzo 2009, che ha dato attuazione alle disposizioni di cui all’art. 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con Legge 28 gennaio 2009, n. 2, contenente le norme relative al rinvio dell’esigibilità del tributo IVA.

Il Legislatore ha confermato come non fosse necessaria a tal fine la preventiva autorizzazione dell’Unione Europea, in quanto la direttiva 2006/112/CE già aveva previsto la possibilità per gli Stati membri di introdurre nei propri ordinamenti norme che prevedessero il rinvio dell’esigibilità del tributo IVA in relazione a specifiche operazioni.

Le nuove disposizioni, in vigore dal 28 aprile 2009, estendono quindi a tutte le operazioni documentate da fattura la facoltà di rinviare l’esigibilità del relativo tributo IVA al momento di effettivo incasso, anziché al momento di effettuazione dell’operazione; possibilità che, sino all’entrata in vigore di tali norme, era consentita, ai sensi dell’art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/72, solo in relazione alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri Enti Pubblici.

Ove il cedente o prestatore si avvalga di tale possibilità, il cessionario risulterà obbligato a detrarre il relativo tributo IVA solo al momento del pagamento delle somme dovute.

Quanto premesso, rileviamo come il rinvio dell'esigibilità del tributo IVA sia subordinato alle seguenti condizioni:

- il cedente o prestatore non deve aver realizzato, nell'anno solare precedente, ovvero non deve prevedere di realizzare nell'anno in corso, in ipotesi di nuova attività, un volume d'affari superiore ad euro 200.000;
- la fattura per la quale si intende avvalersi delle disposizioni in esame deve contenere l'annotazione che *“trattasi di operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2”*.

Sotto un profilo soggettivo, sono in ogni caso esclusi dall'ambito di applicazione delle nuove disposizioni i soggetti IVA che abbiano realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari superiore ad euro 200.000.

Al momento non è stato precisato se il predetto limite debba essere inteso in termini assoluti ovvero ragguagliato ad anno.

La facoltà di rinviare l'esigibilità dell'IVA, in ogni caso, viene meno nel momento stesso in cui il limite viene superato: a titolo di esempio, nell'ipotesi in cui l'impresa ovvero l'esercente arte o professione superi il limite di euro 200.000 già al 1° settembre, la possibilità di rinviare l'esigibilità dell'IVA risulterà preclusa con effetto immediato e non, quindi, soltanto a partire dall'esercizio successivo. Si rileva, conseguentemente, l'opportunità di monitorare costantemente l'entità dei ricavi realizzati nel corso dell'esercizio.

Sono inoltre esclusi dall'ambito di applicazione delle nuove norme i soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA (agenzie di viaggio, imprese editoriali, ecc.).

Sotto un profilo oggettivo, sono escluse dalle disposizioni in esame le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di soggetti privati ovvero nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*.

## **1.2 Adempimenti contabili.**

Fermi restando tutti gli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni, il cedente o prestatore, ove si avvalga della facoltà in esame, dovrà computare il relativo tributo IVA nella liquidazione del periodo in cui riceve il pagamento delle somme dovute, a nulla rilevando il momento di emissione della fattura.

L'art. 2 del decreto di attuazione stabilisce, peraltro, che le operazioni con IVA ad esigibilità differita concorrono alla formazione del volume d'affari del soggetto passivo IVA e partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione cd. *“pro-rata”* dell'esercizio cui si riferiscono, a prescindere dalla data di effettivo incasso.

A titolo di esempio, laddove la fattura con IVA ad esigibilità differita sia emessa il 15 novembre 2009 ed incassata il 15 gennaio 2010, il cedente o prestatore dovrà computarne l'imponibile ai fini della determi-

nazione del volume d'affari e della percentuale di detraibilità per l'anno 2009, mentre dovrà inserire il relativo tributo IVA nella liquidazione del mese di gennaio 2010 ovvero del I trimestre 2010.

Si rileva infine che, come disposto dall'art. 2, quarto comma, del decreto di attuazione, in ipotesi di pagamento parziale delle fatture con IVA ad esigibilità differita l'imposta diviene esigibile, ed è computata nella relativa liquidazione periodica, in base alla proporzione esistente fra la somma percepita e l'importo complessivo della fattura.

### **1.3 Limite temporale al differimento.**

La possibilità di rinviare l'esigibilità del tributo IVA al momento dell'effettivo incasso, oltre ai limiti soggettivi ed oggettivi precedentemente descritti, incontra un limite di carattere temporale nella previsione di cui all'art. 2, terzo comma, del decreto di attuazione, che fissa in un anno dal momento di effettuazione dell'operazione il termine oltre il quale il tributo IVA si considera comunque esigibile.

Ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 185/2008, peraltro, detto limite non trova applicazione nelle ipotesi in cui il cessionario o committente, anteriormente alla scadenza del suddetto termine annuale, sia stato assoggettato a procedure concorsuali od esecutive.

## **2. La deduzione del 10% dell'IRAP dalla base imponibile ai fini delle imposte dirette.**

Come anticipato con la circolare informativa predisposta da questo Studio nello scorso mese di dicembre, l'art. 6 del D.L. n. 185/2008 ha introdotto, a decorrere dall'esercizio chiuso al 31 dicembre 2008, la deducibilità dalla base imponibile ai fini delle imposte dirette (IRPEF ed IRES) di un importo pari al 10% dell'IRAP versata nell'esercizio precedente, in deroga alle disposizioni di cui all'art. 99, primo comma, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2009, è intervenuta sul punto, chiarendo come tale possibilità sia consentita a condizione che l'impresa abbia sostenuto nell'esercizio precedente spese per interessi passivi ed oneri assimilati, al netto di eventuali interessi attivi, ovvero spese per il personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni di legge, siccome indeducibili ai fini IRAP.

L'Agenzia ha, inoltre, fornito opportuni chiarimenti in relazione alla presentazione delle istanze di rimborso della quota di imposte dirette versate in eccesso per effetto della indeducibilità integrale del tributo IRAP nei precedenti periodi d'imposta.

### **2.1 Determinazione della quota deducibile.**

Con la suddetta circolare, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che ai fini della fruizione dell'agevolazione tributaria in oggetto è necessario che alla determinazione del valore della produzione IRAP dei soggetti interessati abbiano concorso, a prescindere dall'ammontare – ma in ogni caso nel rispetto del requisito di “inerenza” –, costi per interessi passivi e/o spese per personale dipendente ed assimilato, in quanto indeducibili.

L'Agenzia ha inoltre chiarito che l'importo dei versamenti effettuati a titolo di IRAP su cui determinare la deduzione in oggetto deve essere individuato con riferimento non al criterio di “competenza”, bensì al criterio di “cassa”, ovvero in relazione ai versamenti materialmente effettuati a tale titolo nel corso dell'esercizio.

Si rileva, peraltro, come i versamenti in acconto possono essere computati soltanto fino a concorrenza del saldo d'imposta relativo al periodo considerato.

Ad esempio, si consideri un'impresa che abbia effettuato, nel corso del 2008, i seguenti versamenti IRAP:

- saldo anno 2007, euro 1.000;
- acconti anno 2008, euro 2.000,

e rilevi, in sede di dichiarazione, un saldo a debito per il 2008 pari ad euro 1.400.

Detta impresa potrà, in conclusione, determinare la deduzione forfettaria IRAP su un ammontare pari ad euro 2.400, e quindi per importo pari ad euro 240.

## **2.2 Le istanze di rimborso per i periodi pregressi.**

Ai sensi dell'art. 6, secondo comma, del D.L. n. 185/2008, i contribuenti possono presentare istanza di rimborso delle maggiori imposte dirette versate nei precedenti esercizi in conseguenza della pregressa totale ineducibilità del tributo IRAP.

Rileviamo come sia comunque necessario il rispetto dei presupposti descritti in precedenza, ovvero aver sostenuto spese per interessi passivi e per personale dipendente o assimilato, ineducibili ai fini IRAP, nonché fare riferimento al criterio di "cassa".

L'istanza, che ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 deve essere presentata entro il termine di 48 mesi dalla data del versamento, è subordinata all'ulteriore condizione che il medesimo termine risulti pendente alla data di entrata in vigore del decreto n. 185/2008 (29 novembre 2008).

Con la suddetta circolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, a tal fine, in relazione ai versamenti in acconto effettuati antecedentemente al 29 novembre 2004 il computo dei termini di decadenza decorre non dalla data di versamento dell'acconto, bensì dalla data di versamento del saldo d'imposta per il 2004. In altri termini, è possibile rideterminare la base imponibile e presentare l'istanza per ottenere il rimborso della maggiore imposta versata già in relazione all'esercizio 2004.

Rileviamo, infine, come sia possibile presentare la suddetta istanza di rimborso anche per quei contribuenti che abbiano chiuso in perdita "fiscale" gli esercizi pregressi e che, conseguentemente, non abbiano effettuato alcun versamento d'imposta in relazione a tali periodi. In tali casi si avrà, quindi, un incremento della perdita originaria, che potrà essere utilizzato nel primo periodo d'imposta utile ovvero in uno dei periodi interessati dall'istanza di rimborso; in quest'ultima circostanza l'istanza di rimborso potrà riguardare le maggiori imposte dirette versate in considerazione del maggior reddito imponibile precedentemente dichiarato.

\* \* \*

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento, integrazione ed approfondimento.

Gradita è l'occasione per porgere i più cordiali saluti.

STUDIO GAMBI  
*Dottori Commercialisti*