

Via A. De Gasperi n° 55
80133 – Napoli

Prot. n° 760/22
Circolare N° 9/2009

Aprile 2009
A tutti i colleghi (*)

- ✚ La deduzione IRAP al bivio fra passato e futuro.
- ✚ L'IVA ad esigibilità differita.
- ✚ E' tempo di "Dichiarazioni".

E' chiaro, come già affermato in passato, che la nostra Categoria spazia dal diritto del lavoro a quello tributario donde la necessità ovverosia il gusto di dedicare qualche "nostra" circolare mensile ad argomenti scientifici(o di attualità) che attengono alla materia tributaria. La Circolare del mese di Aprile è, dunque, tutta riservata alle novità in **tema di "tributi" e di "dichiarazioni"**. Posto d'onore di questa nostra trattazione è riservato all'IRAP, la più odiata, forse, delle imposte italiane se non la più irrazionale in ragione sia della sua indeducibilità che per le modalità di determinazione del tributo. Si è in attesa, ad esempio, del responso della Corte Costituzionale. C'è, poi, l'altra grande novità dell'IVA ad esigibilità differita e, dulcis in fundo, quella in materia di "Dichiarazioni". Ma andiamo con ordine.

A. L'IRAP

1. DEDUZIONE IRAP 10%, CRITERIO DI CASSA

*Si avvicina, dicevamo, l'appuntamento con la Consulta che deve pronunciarsi sull'ineducibilità. L'Irap, dunque, è al bivio tra passato e futuro: **da un lato, si attende la pronuncia della Consulta in merito all'ineducibilità dell'Irap dall'Ires e dall'Irpef** (che quest'anno è stata "addolcita" con la deduzione forfetaria del 10%) e, dall'altro, sono state emanate, con circolare, le disposizioni di attuazione in relazione alla deduzione in misura del 10%.*

Certo, se la Consulta dovesse esprimersi circa la deducibilità del tributo ci sarebbero non pochi costi a carico dell'erario per le annualità pregresse.

Per quanto riguarda, invece, il calcolo del 10% di Irap deducibile ai fini Ires, la circolare 16/2009 ha cercato di sciogliere tutti i dubbi sull'argomento. Infatti l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2009, ha stabilito le modalità operative ai fini della corretta applicazione delle disposizioni che prevedono la deducibilità, ai fini Irpef ed Ires, del 10% dell'IRAP versata e forfetariamente riferibile 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, così come stabilito dall'art. 6 del D.L. n. 185/2008.

2. CHI PUÒ USUFRUIRE DELLA DEDUZIONE DEL 10% IRAP

La deduzione è fruibile dai soggetti che producono **redditi d'impresa** (società, enti, imprese individuali, banche, società finanziarie, imprese di assicurazione) o di **lavoro autonomo**, ivi compresi i soggetti che determinano la base imponibile secondo la disciplina regolamentata dall'art. 5 del decreto IRAP per opzione o per regime naturale.

La deduzione forfetaria nella misura del 10%, è riconosciuta a condizione che, **alla formazione del valore della produzione**, abbiano concorso **spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi**. Tuttavia non è prevista la necessità di distinguere la quota parte di imposta riferita agli interessi passivi e alle spese per il personale dipendente.

La circolare 16/E aggiunge, tuttavia, 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**.

3. CRITERIO DI CASSA E DI COMPETENZA:QUALE CRITERIO DA UTILIZZARE PER LA DEDUZIONE?

Ai fini della deduzione dell'onere occorre applicare il criterio di cassa! In particolare la circolare in commento, con riferimento all'esercizio 2008, **specifica che potrà essere dedotto il 10% dell'IRAP versata a saldo, nel corso del 2008, con riferimento all'esercizio 2007 e versata in acconto, nel corso del 2008, con riferimento all'anno 2008, sempre che dai rispettivi bilanci figurino spese per il personale dipendente o oneri finanziari (interessi passivi).** Inoltre, per quanto riguarda gli acconti 2008, il 10% deve essere calcolato sull'imposta versata in acconto nei limiti dell'imposta dovuta per lo stesso esercizio.

In pratica se l'acconto 2008 era pari a 100 €, ma a consuntivo l'IRAP dovuta per l'esercizio è stata pari ad 80 €, la deduzione del 10% deve essere calcolata su 80 €. Infatti la circolare afferma che l'importo di 20 non può essere computato nel calcolo della deduzione in quanto **costituisce un credito**. Tuttavia, il credito di 20 dovrebbe poter essere conteggiato come IRAP versata nell'esercizio successivo, se compensato con l'IRAP dovuta in tale anno. Ad esempio, se nel 2009 l'IRAP dovuta è 60 e l'impresa versa effettivamente 40, in quanto compensa internamente il credito di 20, la deduzione relativa al 2009 dovrebbe essere pari al 10% di 60, anche se l'imposta versata in tale anno è 40.

4. RIMBORSI

L'art. 6 del D.L. n. 185/2008, prevede anche la possibilità di chiedere il **rimborso in via telematica** dell'IRES ed IRPEF per gli anni pregressi, a seguito dell'introdotta deducibilità della quota IRAP, riferibile agli interessi passivi e alle spese per lavoro dipendente. Nella circolare l'Agenzia precisa che il termine decadenziale è di 48 mesi. Quindi se ne deduce che il rimborso potrà essere richiesto, in linea di massima, dal periodo d'imposta 2004.

Il legislatore ha inteso salvaguardare sia le prerogative di coloro che alla data del 29/11/2008 avessero già presentato istanza di rimborso a seguito di ricorso per incostituzionalità, sia coloro che a tale data non avessero ancora presentato tale domanda. In ogni caso si evidenzia che, ai fini della domanda di rimborso, devono valere i seguenti due requisiti:

- 1. deve essere rispettato il termine decadenziale di 48 mesi dalla data del versamento cui l'istanza si riferisce ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 602/73;**
- 2. devono concorrere a formare il valore della produzione netta sia le spese per il personale che gli interessi passivi;**

Dal punto di vista contabile il rimborso ottenuto dal contribuente per Ires ed Irpef versata in eccesso costituirà ai fini contabili una sopravvenienza attiva non imponibile in quanto relativa ad una componente negativa non deducibile.

L'istanza di rimborso può essere presentata anche in relazione a periodi d'imposta chiusi in perdita.

5. SOCIETÀ TRASPARENZA FISCALE

Per le società che applicano la trasparenza fiscale (ivi comprese le società di persone e soggetti equiparati), la deduzione dell'IRAP è effettuata dalla stessa società trasparente che, conseguentemente, imputerà per trasparenza ai soci un imponibile ai fini delle imposte dirette, ridotto per effetto della norma in esame.

Altra problematica di grande attualità è quella **dell'IVA ad esigibilità differita**. Anche in questo caso la materia è stata oggetto di interpretazione ad opera della Circolare N. 20 E del 30 Aprile 2009 che ha fornito i primi chiarimenti circa **l'applicazione dell'IVA per Cassa ossia al momento della effettiva riscossione**. Vediamo quali sono i caratteri morfologici che caratterizzano questa nuova modalità di differimento del versamento dell'imposta.

B. L'IVA AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA.

1. REQUISITI SOGGETTIVI

La facoltà di differire l'esigibilità **dell'IVA** è **concessa a coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni – a norma degli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 – effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di**

cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Possono essere emesse fatture con **IVA ad esigibilità differita** anche per operazioni effettuate a favore di soggetti passivi non residenti, se rilevanti territorialmente in Italia; in tali ipotesi, infatti, il soggetto passivo nazionale fattura l'operazione con indicazione in fattura dell'IVA e può, quindi, optare per il suo differimento in quanto debitore dell'imposta.

Sono, invece, escluse le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, sia residenti in Italia che all'estero.

2. SOGLIA PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME

Sono ammessi ad emettere fatture con IVA differita **solo i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, nell'anno in corso, un volume d'affari non superiore a duecentomila euro.** La facoltà di emettere fatture con imposta ad esigibilità differita non può essere più esercitata quando viene superata, nel corso dell'anno solare, la soglia di euro duecentomila di volume d'affari. ***In altri termini, le operazioni effettuate successivamente al superamento della soglia non possono fruire del regime dell'esigibilità differita; per le operazioni effettuate precedentemente al superamento – per le quali sia stata esercitata l'opzione di differimento – l'esigibilità dell'imposta rimane, invece, vincolata al pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente o, comunque, al decorso del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.***

L'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione".

Il predetto termine di un anno, trascorso il quale l'imposta diviene esigibile anche se il corrispettivo non è stato pagato, decorre dal "momento di effettuazione dell'operazione" da determinare secondo le regole generali previste dall'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi del citato articolo 6 le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano i beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Quindi è da tale momento che decorre l'anno di differimento dell'esigibilità dell'IVA.

Se prima del verificarsi dei predetti eventi viene emessa fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura; da tale data decorre l'anno di differimento dell'esigibilità. Nel caso di fattura emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione con riguardo alle cessioni effettuate nel corso del mese solare precedente, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto (c. d. fattura differita), si ritiene che il termine di un anno decorra comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita.

Il limite annuale in esame non si applica con riguardo alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che, prima del decorso di un anno, siano stati assoggettati a procedure concorsuali o esecutive.

A tal fine è necessario che la procedura sia stata avviata prima del decorso di un anno. In particolare, le procedure concorsuali si considerano avviate nel momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura (ad esempio, per il fallimento, la data della sentenza dichiarativa di fallimento pronunciata dal tribunale), mentre l'esecuzione forzata in forma generica inizia con l'atto di pignoramento, ai sensi dell'articolo 491 del codice di procedura civile (come già chiarito con risoluzione n. 195 del 16 maggio 2008).

3. CASI DI ESCLUSIONE

La facoltà del differimento non può essere esercitata in relazione alle operazioni soggette ai seguenti regimi speciali:

- ***regime "monofase" (articolo 74, primo comma, del D.P.R. 633 del 1972);***
- ***regime del margine per beni usati (articolo 36 del decreto legge n. 41 del 1995);***
- ***regime delle agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972).***

La possibilità di applicare l'IVA differita è altresì esclusa per le operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).

4. PROCEDURA

Il cedente o prestatore manifesta la volontà di differire l'esigibilità dell'imposta mediante apposita annotazione in fattura per evidenziare che si tratta di una operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008, es. **"Operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 7, D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito dalla L. 28.1.2009, n. 2"**. In mancanza di tale annotazione, l'imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie, di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'imponibile indicato nelle fatture emesse, ancorché l'IVA non sia immediatamente esigibile, rileva anche ai fini della determinazione del volume di affari.

Il cedente o prestatore deve computare l'imposta, relativa alle operazioni per le quali ha esercitato l'opzione, nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale è incassato il corrispettivo ovvero nel corso del quale scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo il caso in cui, come già chiarito, il cessionario o committente sia stato precedentemente assoggettato a procedure concorsuali o esecutive.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del decreto attuativo, nel caso in cui il corrispettivo sia incassato solo in parte, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica per un importo corrispondente al rapporto tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione. Resto inteso che per individuare il momento del pagamento non effettuato per contanti, al verificarsi del quale l'imposta diventa esigibile, il cedente o prestatore farà riferimento alle risultanze dei propri conti dai quali risulta l'accreditamento del corrispettivo (es. assegni bancari, RI.BA, RID, bonifico bancario).

5. ADEMPIMENTI DEL COMMITTENTE

Il cessionario o committente che riceve la fattura ad esigibilità differita deve numerarla e, ai fini della detrazione, annotarla nell'apposito registro ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tuttavia, come espressamente previsto dall'articolo 3 del decreto attuativo, il diritto ad operare la detrazione dell'imposta, se e nei limiti in cui spetti, sorge solo a partire dal momento in cui il corrispettivo dell'operazione viene pagato.

Tale previsione esplicita la regola generale di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati ... sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ...". Poiché l'esigibilità dell'imposta per il cedente o prestatore è differita al momento del pagamento del corrispettivo, anche la detrazione per il cessionario o committente, se e nei limiti in cui spetti, è differita sino a tale momento.

A tale proposito, **sarà cura del soggetto che intende effettuare la detrazione dare evidenza della data del pagamento.**

6. INCASSO PARZIALE DEL CORRISPETTIVO

In ipotesi di pagamento parziale del corrispettivo l'art. 2 co. 4 del decreto attuativo stabilisce che l'imposta diviene esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella misura risultante dalla **proporzione fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.**

7. PROBLEMATICHE DERIVANTI DALL'APPLICAZIONE DELL'IVA "PER CASSA"

Un'attenta lettura di quanto sopra riportato fa emergere chiaramente quali siano le problematiche connesse all'applicazione pratica di questo sistema **dell'Iva "per cassa"**. In particolare:

- Come espressamente previsto dall'articolo 3 del decreto attuativo, **il diritto ad operare la detrazione dell'imposta, se e nei limiti in cui spetti, sorge solo a partire dal momento in cui il corrispettivo dell'operazione viene pagato.**
- Il contribuente deve effettuare un **monitoraggio costante durante l'anno degli incassi e pagamenti ai fini della liquidazione dell'imposta.**
- Il contribuente deve effettuare un **monitoraggio costante durante l'anno e cessare l'applicazione del regime dal momento in cui la soglia di 200mila euro viene superata**
- **La scelta opzionale può falsare il mercato:** diventa più elevato il rischio di pratiche distorsive della concorrenza alla luce soprattutto del carattere facoltativo del sistema. Infatti, al fine di potersi preservare il diritto a detrarre per competenza, le controparti commerciali contrattualmente forti

possono imporre ai propri fornitori (specie se di più modeste dimensioni) di non avvalersi dell'esigibilità differita, così che questi sono potenzialmente svantaggiati rispetto ai propri concorrenti che operano nello stesso mercato di riferimento.

- **Contabilità e fatture su un doppio binario:** la contabilità si troverà a gestire due tipologie di fatture: quelle per le quali non si è scelto il differimento, da trattare secondo le regole ordinarie e quelle a esigibilità differita, che pongono problematiche connesse alla necessità di monitorare e riconciliare periodicamente i saldi. Analoga attenzione deve essere prestata alle fatture ricevute con opzione per il regime, la cui imposta è detraibile solo previo pagamento.

Anche in materia fiscale e, relativamente alle "Dichiarazioni" vi sono delle novità di rilievo.

C. E' TEMPO DI DICHIARAZIONI

1. NOVITA' DI QUEST'ANNO

La prima novità consiste nell'istituzione di un nuovo modello semplificato: **UNICO PF MINI 2009**. Potranno utilizzare questo modello semplificato :

- **coloro che non sono titolari di Partita IVA;**
- **coloro che non hanno variato il domicilio fiscale dall'1/11/2007 fino alla data di presentazione della dichiarazione;**
- **i percettori dei seguenti redditi: terreni e fabbricati, lavoro dipendente o assimilato e pensione, lavoro autonomo o commerciale occasionale,**
- **coloro che non devono presentare dichiarazione integrativa o correttiva;**
- **coloro che non devono presentare dichiarazione per conto di altri.**

Il nuovo modello va presentato in modalità telematica **entro il 30/09/2009**.

Può essere presentato, in modalità cartacea , entro il 30/06/2009 solamente da coloro che anche potendo utilizzare il modello 730 non hanno redditi di lavoro dipendente, assimilato o di pensione ovvero ne sono momentaneamente sprovvisti in quanto il loro rapporto di lavoro è cessato.

2. ANCORA NOVITA'

Novità previste in materia di detrazioni per oneri e spese, per la dichiarazione (semplificata o ordinaria) dei redditi 2009 nel modello 730.

Riguardano:

- le agevolazioni per il lavoro straordinario, supplementare e per i premi di produttività;
- la proroga per la detrazione del 55% delle spese di riqualificazione energetica;
- la proroga della detrazione del 36% sulla ristrutturazione edilizia;
- l'aumento del limite di detraibilità per interessi passivi su mutui (da 3.615,20 a 4.000 euro);
- previsione di una detrazione d'imposta del 19% per le spese di autoaggiornamento e formazione dei docenti;
- proroga della detrazione del 20% per la sostituzione di frigoriferi e congelatori e per l'acquisto di motori ad elevata efficienza e di variatori di velocità;
- possibilità per gli studenti universitari fuori sede di fruire della detrazione del 19% anche nel caso di spese sostenute per canoni relativi ai contratti di ospitalità;
- possibilità di godere di una detrazione del 19% sui contributi versati per il riscatto del corso di laurea dei familiari fiscalmente a carico.
- previsione di una detrazione d'imposta del 19% per le spese di acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale;

Da quest'anno sarà possibile ritornare anche a destinare il 5 per mille dell'Irpef ai comuni.

3. DICHIARAZIONE ICI SOLO PER VARIAZIONI FUORI DAI DATA-BASE

La dichiarazione Ici si adegua alle novità normative. Dal 12/05/2009 è disponibile sul sito delle Finanze il nuovo modello di dichiarazione Ici, con il relativo provvedimento del direttore generale del Dipartimento.

Nel nuovo modello spiccano innanzitutto le esclusioni: **la dichiarazione Ici non va presentata** se le modificazioni soggettive e oggettive (che danno luogo a una diversa determinazione del tributo) dipendono da atti per i quali sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 463/97 che disciplina il modello unico informatico (MUI). È il modello che utilizzano, dal maggio 2007, i notai per effettuare, con procedure telematiche, registrazione, trascrizione, iscrizione,

annotazione nei registri immobiliari e relative volture catastali. Quindi, non sussiste obbligo per gli atti di compravendita di immobili, nonché per quelli riguardanti la cessione o costituzione di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie perfezionati con queste procedure. **Non è poi necessaria la dichiarazione** se il contribuente «ha seguito le specifiche modalità per il riconoscimento di agevolazioni stabilite dal Comune nel proprio regolamento».

La dichiarazione Ici va invece presentata (entro il termine per la dichiarazione dei redditi) quando gli elementi rilevanti per l'imposta non sono acquisibili dai Comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale e in tutti i casi in cui non è possibile verificare l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Le istruzioni contengono poi l'elenco dei casi più significativi in cui i contribuenti devono presentare il modello: immobile concesso in locazione finanziaria, terreno agricolo che diventa area edificabile o viceversa, area che diviene edificabile in seguito alla demolizione di un fabbricato e così via. L'obbligo permane per fabbricati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati e per terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli. Le riduzioni, dunque, vanno dichiarate se si acquista o si perde il relativo diritto.

La dichiarazione va presentata al Comune sul cui territorio insiste interamente o prevalentemente la superficie degli immobili. La dichiarazione si può presentare anche con raccomandata senza ricevuta di ritorno, in busta chiusa con la dicitura «Dichiarazione Ici 2008», da indirizzare all'ufficio tributi.

L'importante è che risulti con certezza la data di spedizione.

Il Comune, con regolamento, può stabilire altre modalità di trasmissione, informandone i contribuenti.

Cordiali saluti e buon lavoro.

**Ordine Provinciale
Consulenti del Lavoro di Napoli
il Presidente
F.to Dott. Edmondo Duraccio**

**A.N.C.L. U.P. NAPOLI
il Presidente
F.to Rag. Maurizio Buonocore**

**A.N.C.L. U.P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
il Coordinatore
F.to Dott. Vincenzo Balzano**

**A.N.C.L. U. P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
I Responsabili della Divisione "Fisco e Tributi"
F.to Dott. Teresa Lapegna
F.to Dott. Giuseppe Cappiello**

(*) DOCUMENTO INTERNO RISERVATO ESCLUSIVAMENTE AGLI ISCRITTI ALL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI. E' FATTO DIVIETO, PERTANTO, DI RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE. DIRITTI RISERVATI AGLI AUTORI.