

**COMUNICAZIONE N°6 DEL  
20/05/2009 APRILE 2009****CIRCOLARE “TELEFISCO”: I CHIARIMENTI**

Forniti dall'Amministrazione Finanziaria numerosi chiarimenti sulle novità dell'ultima Finanziaria e dei provvedimenti ad essa collegati (Circolare Agenzia delle Entrate del 13 marzo 2009, n. 8/E).

Si sintetizzano di seguito alcuni profili interpretativi di particolare interesse.

*Rivalutazione dei beni*

Se la rivalutazione viene attuata esclusivamente ai fini civilistici (quindi senza pagamento dell'imposta sostitutiva per il riconoscimento fiscale ai fini IRES/IRPEF) non si producono effetti fiscali neppure ai fini dell'IRAP.

L'art. 15, co. 2 del D.L. n. 185/2008, infatti, dispone che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere fiscalmente riconosciuto con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali.

*Marchi e avviamento*

In caso di operazioni straordinarie, pagando l'imposta sostitutiva con l'aliquota massima del 16% il contribuente può ridurre da 18 a 9 esercizi il periodo di ammortamento solamente con riferimento al maggior valore “affrancato”.

Qualora il bene oggetto del riallineamento, ricevuto dal contribuente con l'operazione straordinaria, presentava già un valore fiscale, l'ammortamento di tale valore dovrà continuare per diciottesimi.

*Ristrutturazione dei debiti*

L'omologazione di un accordo di ristrutturazione

dei debiti ex articolo 182-bis della Legge fallimentare non comporta che il debitore si consideri “assoggettato a procedura concorsuale” ai sensi dell'articolo 101, comma 5, secondo periodo del TUIR.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, non si applica la deducibilità immediata (ex art. 101, co. 5 del TUIR) alle perdite su crediti creati a partire dalla data in cui il Tribunale omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti.

*Interessi impliciti nei canoni di leasing*

A seguito delle modifiche all'art. 102, co. 7 del TUIR recate dall'art. 1, comma 33, lettera n) della legge n. 244/2007, è necessario determinare, sulla base del contratto di leasing, gli interessi passivi (impliciti nei canoni) relativi al periodo d'imposta e tenerne conto ai fini del calcolo di deducibilità di cui all'articolo 96 del TUIR.

Quindi, secondo l'Amministrazione Finanziaria, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS devono continuare a utilizzare il criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato, ai fini dell'IRAP, dall'articolo 1 del D.M. 24 aprile 1998.

I soggetti IAS/IFRS, invece, potranno fare riferimento alla quota di interessi passivi impliciti ordinariamente imputata a conto economico a seguito della contabilizzazione dell'operazione in conformità allo IAS 17.

*Deduzione dalla base imponibile Irap*

La deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP versata, introdotta dal decreto legge anticrisi, si può effettuare in sede di determinazione del relativo reddito (sia del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi sia dei periodi d'imposta pregressi) soltanto qualora alla formazione del valore della produzione imponibile IRAP abbiano concorso spese sostenute per lavoro dipendente oppure interessi passivi.

Pertanto non rileva l'importo di tali oneri, bensì esclusivamente la loro concorrenza al reddito.

**DEDUZIONE PARZIALE DELL'IRAP:  
NUOVE ISTRUZIONI.**

Diffuse istruzioni dall'Amministrazione finanziaria in merito alla disposizione, contenuta nell'articolo 6 della legge "anticrisi" n. 2/2009, che ha introdotto una parziale deduzione, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP che colpisce, tra l'altro, il costo del lavoro e gli oneri per interessi sostenuti dalle imprese e dai professionisti (circolare Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2009, n. 16/E).

Si sintetizzano in seguito i profili di maggior interesse riscontrabili nel documento di prassi in esame.

*Modalità di fruizione del beneficio fiscale*

Per determinare la percentuale di deduzione il criterio da seguire in linea generale è quello di cassa.

Pertanto, rilevano i versamenti effettuati nel 2008 a titolo di saldo 2007 e acconto per il 2008. In ogni caso, però, la deduzione andrà computata nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta a saldo per il periodo di imposta 2008.

L'IRAP versata in acconto, dunque, potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di imposta di riferimento.

Tale criterio, precisa la circolare, va integrato per tener conto della circostanza che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'IRAP dovuta quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione, in quanto – non risultando definitivamente dovuta – costituisce credito dell'esercizio medesimo.

*Istanze di rimborso*

E' possibile fruire della deduzione del 10% dell'IRAP anche in relazione ai periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, attraverso la rideterminazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette.

Per farlo, si procede con il rimborso al contribuente delle maggiori imposte IRES/IRPEF versate per effetto della mancata deduzione dell'Irap dall'imponibile.

In particolare:

- per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali sia stata già presentata (entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento) istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 602/1973, spetta il rimborso della quota delle imposte dirette corrispondente all'Irap deducibile ai sensi della norma in esame. E' considerata valida l'istanza presentata e motivata dalla deducibilità dell'IRAP, anche se non specificamente riferita al costo del lavoro e agli interessi passivi. In tal caso l'ammontare del rimborso spettante è determinato ricalcolando la base imponibile delle imposte sui redditi al netto della deduzione del 10% dell'IRAP, a condizione che i predetti oneri abbiano concorso alla formazione della base imponibile del tributo regionale.
- relativamente ai periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 185/2008 (29 novembre 2008) non sia stata presentata istanza di rimborso, il diritto al rimborso spetta (con modalità analoghe) a seguito di presentazione, esclusivamente in via telematica, di apposita istanza all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità da definire con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

**SPESE DI VITTO E ALLOGGIO:  
ULTERIORI CHIARIMENTI**

Indeducibile anche ai fini IRAP, oltre che ai fini IRES, l'IVA indetraibile per scelta del contribuente pagata sulle spese alberghiere e di ristorazione (Risoluzione Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2009, n. 84/E).

L'indeducibilità opera sia nel caso in cui il contribuente, pur in possesso della relativa fattura, abbia spontaneamente scelto di non detrarre l'IVA sia qualora il contribuente non abbia richiesto all'albergatore o al ristoratore la fattura per documentare le spese sostenute (compromettendo,



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

così, il diritto alla detrazione).

Il chiarimento sulle spese di vitto e alloggio in commento fa seguito alle istruzioni già fornite dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare del 3 marzo 2009, n. 6/E, oggetto di commento nelle Ns. Notizie Flash di marzo 2009.