

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 1° dicembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI FISCALI](#)

CIRCOLARE N. 30/2008

Oggetto: Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa – Riduzione dell’acconto IRES e IRAP e disposizioni in materia di ravvedimento operoso - Decreto Legge n. 185 del 29 novembre 2008.

- | | | |
|------|--|---|
| 1. | Premessa. | 2 |
| 2. | Riduzione dell’acconto IRES ed IRAP. | 3 |
| 2.1. | Ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della riduzione. | 3 |
| 2.2. | Entità della riduzione. | 4 |
| 2.3. | Restituzione del maggior acconto eventualmente versato. | 4 |
| 2.4. | Previsione di chiusura in merito al possibile riversamento del differenziale del 3%. | 6 |
| 3. | Disposizioni in materia di ravvedimento operoso. | 6 |

1. Premessa.

Il Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 263 alla Gazzetta Ufficiale n. 280 del 29 novembre 2008 ed **in vigore dal medesimo giorno**, ha approvato il cd. “pacchetto anticrisi”, ossia una serie di provvedimenti volti al sostegno di famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale.

Le principali disposizioni fiscali contenute nel pacchetto anticrisi riguardano:

- la riduzione di tre punti percentuali dell’acconto IRES ed IRAP, riservato alle società di capitali ed agli altri contribuenti soggetti all’imposta IRES;
- riduzione della sanzioni per coloro che si avvalgono della disciplina del cd. “ravvedimento operoso”;
- l’introduzione, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, di una deduzione dall’IRES e dall’IRPEF di una quota fissa pari al 10 per cento dell’imposta IRAP; per i periodi di imposta precedenti viene stabilito il diritto al rimborso, sempre nella misura del 10 per cento, con modalità differenti a seconda che i contribuenti abbiano già presentato, o meno, istanza di rimborso;
- introduzione di meccanismo di controllo e di prenotazione per il credito di imposta per le spese di ricerca e sviluppo precompetitivo di cui all’art. 1, commi 280-283 della legge n. 296/2007 e per la detrazione di imposta del 55% per le spese di riqualificazione energetica di cui all’art. 1, commi 344-347 della Legge n. 296/2007;
- il differimento dell’esigibilità dell’IVA relativa alle operazioni attive al momento dell’effettiva riscossione del corrispettivo, ovvero, se anteriore, decorso il termine di un anno dal momento di effettuazione dell’operazione. Tuttavia, la disposizione non risulta di applicazione generalizzata (ne sono esclusi, ad esempio, i soggetti che si avvalgono di regimi particolari di determinazione dell’imposta), riguarda i periodi di imposta 2009, 2010 e 2011 ed è subordinata all’autorizzazione dell’unione europea;
- una revisione congiunturale speciale degli studi di settore, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica.

Scopo della presente circolare è di fornire una tempestiva informativa sulle disposizioni in materia di riduzione dell’acconto IRES ed IRAP, contenute nel suddetto Decreto, in considerazione del fatto che il termine di versamento della seconda o unica rata di acconto scade (oggi) lunedì 1° dicembre 2008 (vedi Circolare n. 29/2008 dello scrivente Studio).

Le ulteriori disposizioni fiscali contenute nel pacchetto anticrisi saranno oggetto di approfondimento nell’immediato futuro.

2. Riduzione dell'acconto IRES ed IRAP.

L'articolo 10, comma 1, del Decreto Legge n. 185/2008 prevede che “...la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovuto, per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, del Testo unico delle imposte sul reddito, approvato con decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è ridotta di 3 punti percentuali...”.

La disposizione in commento prevede, in sostanza, la riduzione di 3 punti percentuali dell'acconto IRES ed IRAP.

2.1. Ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della riduzione.

Sotto il profilo soggettivo, tale riduzione riguarda soltanto i “soggetti IRES” di cui all'art. 73, comma 1, del Tuir, vale a dire le società di capitali, gli enti commerciali equiparati alle società di capitali, gli enti non commerciali, le società ed enti senza stabile organizzazione in Italia.

Più in dettaglio sono interessati dalla riduzione dell'acconto:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Di converso, non possono usufruire della riduzione i “soggetti IRPEF”, ossia le persone fisiche, anche se titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo, le società di persone, comprese le società in nome collettivo e in accomandita semplice che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali, nonché gli altri soggetti individuati dall'art. 5 del Tuir, tra cui le società di armamento, le società di fatto e le associazioni senza personalità giuridica.

Sotto il profilo oggettivo, la disposizione prevede una riduzione della misura dell'acconto:

STUDIO ANTONELLI

- dell'imposta sul reddito delle società, ossia l'IRES. Infatti, come già evidenziato, detta riduzione non riguarda l'imposta IRPEF cui sono soggette le società in nome collettivo e in accomandita semplice che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;
- dell'IRAP, sempre con riferimento ai soggetti sopra individuati.

2.2. Entità della riduzione.

Come noto, anteriormente alla pubblicazione del D.L. n. 185//2008 la misura complessiva dell'acconto, commisurata all'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, risultava fissata:

- al 100 per cento relativamente all'acconto IRES (cfr. art. 1, comma 301, Legge n. 311/2004);
- nelle stesse misure previste per le imposte sui redditi relativamente all'acconto IRAP, vale a dire 100 per cento per le società ed enti soggetti all'IRES (art. 30, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997).

L'art. 10 del D.L. n. 185/2008 dispone una riduzione di tre punti percentuali della misura dell'acconto e quindi una riduzione dal 100 per cento al 97 per cento.

A tale riguardo si ricorda che l'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 435/2001 prevede che l'acconto debba essere corrisposto in due rate secondo le seguenti percentuali:

- 40 per cento entro il termine per il saldo delle imposte relative al 2007;
- 60 per cento entro novembre 2008 (termine prorogato al 1° dicembre 2008) ovvero entro l'undicesimo mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Ciò comporta che i contribuenti che hanno già versato la prima rata d'acconto, ma non la seconda, potranno usufruire della riduzione del 3 per cento in sede di versamento della seconda rata d'acconto, calcolando l'imposta da versare applicando la percentuale del 57 per cento, invece che del 60 per cento. In tal modo l'acconto complessivamente versato risulterà pari al 97% dell'imposta relativa al periodo precedente.

Si ritiene che la riduzione de qua riguardi anche i contribuenti che decidono di determinare l'acconto IRES ed IRAP utilizzando il criterio previsionale. In tal caso non saranno sanzionati i soggetti che avranno versato complessivamente acconti in misura non inferiore al 97 per cento – di cui il 40 per cento come prima rata ed il 57 per cento come seconda rata – dell'imposta che risulterà effettivamente dovuta per il periodo di imposta cui gli acconti si riferiscono.

2.3. Restituzione del maggior acconto eventualmente versato.

L'art. 10, comma 2, del D.L. n. 185/2008 prevede che *“ai contribuenti che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno già provveduto per intero al pagamento*

STUDIO ANTONELLI

dell'acconto compete un credito di imposta in misura corrispondente alla riduzione prevista al comma, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'art. 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

La norma prevede in sostanza che ai contribuenti che abbiano già provveduto al versamento dell'acconto nella previgente misura del 100% entro il 28 novembre 2008 spetta un credito di imposta in misura pari al 3% dell'acconto versato.

Il suddetto credito di imposta potrà essere utilizzato in compensazione con altre imposte o contributi mediante il Modello F24. Tale credito potrà essere utilizzato, ad esempio a scomputo:

- delle ritenute d'acconto o dei contributi relativi a compensi corrisposti a lavoratori dipendenti o a lavoratori autonomi, in scadenza il prossimo 16 dicembre;
- del secondo acconto dell'ICI, il cui versamento può essere effettuato mediante modello F24 tra il 1° ed il 16 dicembre 2008;
- dell'acconto IVA, il cui termine di scadenza ordinario 27 dicembre quest'anno risulta prorogato al giorno 29.

A tale riguardo occorre tuttavia evidenziare come, stante il riferimento alle modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, deve ritenersi che anche per tale fattispecie debba essere rispettato il limite massimo dei crediti d'imposta compensabili per ciascun anno solare di 516.456,90 euro (cfr. art. 25, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997, come modificato dall'art. 34, comma 1, della Legge n. 388/2000). Di conseguenza, i contribuenti che nel corso del periodo di imposta 2008 abbiano già utilizzato l'intero plafond disponibile per la compensazione, non potranno utilizzare il suddetto credito se non a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo, ossia dal 1° gennaio 2009, per i contribuenti aventi periodo di imposta coincidente con l'anno solare. In relazione a tale aspetto si attendono, comunque, gli opportuni chiarimenti da parte del Ministero delle Finanze.

Un'ultima osservazione riguarda la data di decorrenza della norma. Infatti, come già evidenziato il credito di imposta del 3% spetta ai contribuenti che alla data di entrata in vigore del presente decreto (avvenuta il 29 novembre 2008) hanno già provveduto per intero al pagamento dell'acconto. Se dunque i contribuenti effettuano il versamento successivamente al 28 novembre 2008 nella previgente misura del 100%, in base alla formulazione letterale della norma, a favore di costoro non spetterebbe il credito di imposta, in quanto il versamento dell'acconto in misura eccedente risulterebbe effettuato in data posteriore, e quindi successiva, a quella di entrata in vigore del Decreto. Anche su tale aspetto sarebbe opportuno che il Ministero fornisse gli opportuni chiarimenti.

2.4. Previsione di chiusura in merito al possibile riversamento del differenziale del 3%.

L'art. 10, comma 2, del D.L. n. 185/2008 prevede che *“con decreto del presidente del Consiglio dei ministri sono stabiliti le modalità ed il termine del versamento dell'importo non corrisposto in applicazione del comma 1, da effettuare entro il corrente anno, tenendo conto degli andamenti della finanza pubblica”*.

Si tratta di una norma avente finalità cautelari ai fini della contabilità dello Stato e dovrebbe essere eliminata in sede di conversione. Tuttavia, in base a tale disposizione, i contribuenti che hanno usufruito della riduzione dell'acconto di tre punti percentuali, potrebbero essere obbligati a riversare il suddetto differenziale (ossia il 3 per cento) entro il 31 dicembre 2008, nel caso in cui ciò fosse reso necessario da esigenze di finanza pubblica.

3. Disposizioni in materia di ravvedimento operoso.

L'art. 13, comma 1, lettere a) o b), del D.Lgs. n. 472/1997 disciplina, con previsione di carattere generale, il c.d. “ravvedimento operoso” che consente di rimuovere le violazioni amministrative in materia fiscale beneficiando di riduzioni automatiche nella misura delle sanzioni minime applicabili.

In particolare, in applicazione dell'istituto in questione, le sanzioni minime erano ridotte:

- ad 1/8, se la regolarizzazione si perfezionava entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa;
- ad 1/5, se la regolarizzazione si perfezionava entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

L'art. 16 del D.L. n. 185/2008 interviene appunto sulla entità della sanzione ridotta dovuta ai sensi dell'art. 13 del citato D.lgs. n. 472/1997. A seguito dell'intervento normativo in esame, dunque le sanzioni minime vengono ridotte:

- ad 1/12 (anziché 1/8), se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa (ad esempio nel caso di tardivo versamento di imposte e ritenute);
- ad 1/10 (anziché 1/5), se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

Tenuto conto del principio di legalità di cui all'art. 3, comma 3, del D. Lgs. n. 472/1997 la nuova misura di riduzione delle sanzioni dovrebbe applicarsi ai ravvedimenti operosi effettuati a decorrere dal 29 novembre 2008, anche in relazione a violazioni commesse anteriormente. Ne consegue che in ipotesi di omesso, insufficiente o tardivo versamento

STUDIO ANTONELLI

in acconto, delle imposte risultanti dalla dichiarazione, (in scadenza il prossimo 1° dicembre 2008), sanzionato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 con applicazione della sanzione amministrativa del 30 per cento, il ravvedimento operoso comporta l'applicazione delle seguenti sanzioni così ridotte:

- ad 1/12, ossia 2,5%, se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa;
- ad 1/10, ossia 3% se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa (dichiarazione relativa al 2008 da presentare nel 2009).

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli