



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 16

Roma, 2 aprile 2009

Oggetto: Contribuenti minimi - trattamento ai fini Irap dei componenti positivi e negativi riferiti ad esercizi precedenti - risposta dell'agenzia delle entrate a nostro quesito del 12 gennaio 2009

Sommario

1. LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI.....	2
2. IL PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.....	2
3. CONSIDERAZIONI FINALI.....	3

1. La richiesta di chiarimenti

La Confederazione, unitamente alla Confartigianato, con nota del 14 gennaio 2009, (cfr Quesito 14.01.2009 n. 1) richiedeva, all'Agenzia delle entrate, chiarimenti, per coloro che accedono al regime dei minimi, in merito alla tassazione, ai fini IRAP, dei componenti positivi e negativi di reddito la cui tassazione o deduzione è stata rinviata ad esercizi futuri in conformità alle disposizioni del TUIR. A tal riguardo il comma 106 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 stabilisce che "partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime ...".

A nostro parere tale disposizione non può essere estesa all'ambito di applicazione dell'IRAP per due ordini di ragioni:

- la disposizione citata fa esclusivo riferimento alla formazione del reddito (lavoro autonomo o d'impresa), non citando, in nessun caso, il valore della produzione IRAP;
- considerata la disposizione che prevede l'esenzione IRAP nei periodi di costanza del regime semplificato (articolo 1, comma 104), si ritiene che la limitazione della disposizione alle sole imposte sui redditi, abbia anche un fondamento logico sistematico: il legislatore volutamente ha limitato l'ambito di applicazione del comma 106 alla sola imposta IRPEF per la quale, in costanza di applicazione del regime di minimi, perdura la soggettività passiva⁽¹⁾.

La cautela adottata nell'ambito delle imposte sui redditi non era necessaria con riferimento all'IRAP in quanto, in costanza di regime, i contribuenti minimi perdono la soggettività passiva al tributo regionale per espressa volontà del legislatore (articolo 1, comma 104). Pertanto, risulterebbe non in sintonia con la ratio della norma anticipare la tassazione di componenti del valore della produzione che, in costanza di regime, non sarebbero assoggettabili ad imposizione, proprio per espressa volontà del legislatore.

2. Il parere dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate non concordando con la nostra interpretazione, nella nota allegata, sostiene che: "Sebbene la norma in esame faccia esclusivo riferimento alla "formazione del reddito dell'esercizio precedente", si ritiene, che la stessa espliciti efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive. Troveranno, pertanto, applicazione anche ai fini IRAP i chiarimenti forniti sul punto nella circolare del 21 dicembre 2007 n. 73/E al paragrafo 4.2."

In pratica, sulla base della risposta fornita dall'Agenzia, il trattamento, previsto ai fini dell'imposizione sul reddito, dei componenti positivi e negativi che hanno avuto origine prima dell'ingresso nel regime dei contribuenti minimi e la cui tassazione o deduzione è stata rinviata negli esercizi sulla base di disposizioni del TUIR va applicato anche ai fini dell'IRAP. A tal riguardo si precisa che si tratta, in massima parte, delle quote non ancora tassate relative a plusvalenze o sopravvenienze rateizzate ovvero di quote di costi non dedotti concernenti (ad esempio, spese di rappresentanza, deducibili per 1/3 del loro importo in 5 esercizi, ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del TUIR⁽²⁾ o di manutenzione e riparazione eccedenti il limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili, di cui all'articolo 102, comma 6, del TUIR).

Il comma 106 della legge citata prevede che i componenti riferiti ad esercizi precedenti il regime agevolato, per la parte la cui tassazione o deduzione è stata rinviata, concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime solo per l'importo della somma algebrica delle predette quote eccedente l'ammontare di 5.000 euro. In caso di importo inferiore a 5.000 euro, le quote si considerano azzerate e non partecipano alla formazione del reddito del suddetto esercizio. Se la somma è negativa la stessa è deducibile integralmente dalla formazione del predetto reddito.

Nella circolare n. 13/E/2008 (risposta 3.4) è stato chiarito che la franchigia di 5.000 euro opera solo nel caso in cui dalla somma algebrica risulti un importo tassabile superiore alla predetta cifra. Se l'importo tassabile è inferiore ai 5.000 euro le residue quote non partecipano alla forma-

¹ Infatti, le disposizioni contenute nel comma 106 comportano, in sostanza, un'anticipazione degli effetti futuri derivanti dalla tassazione o dalla deduzione di tali componenti (positivi e negativi) che avrebbero comunque prodotto i loro effetti fiscali in esercizi futuri.

² Nella versione antecedente le modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 33, lett. p) della legge 24 dicembre 2007, n. 244.



zione del reddito. In caso di importo negativo superiore a 5.000 euro lo stesso è integralmente deducibile.

In sostanza i passaggi logici da operare sono i seguenti:

- si considerano le residue quote dopo aver imputato a tassazione quelle relative all'anno antecedente l'accesso al regime;
- si procede, quindi, alla somma algebrica delle componenti positive e negative che non hanno concorso alla formazione del reddito presenti al 31 dicembre dell'ultimo anno in cui si applica il regime ordinario;
 - o in caso di risultato positivo (i componenti positivi sono di importo superiore a quelli negativi):
 - se inferiore a 5.000 euro: nessuna somma concorre alla formazione del reddito dell'ultimo periodo di tassazione ordinaria;
 - se superiore a 5.000 euro: va tassata solo l'eccedenza.
 - o in caso di risultato negativo, indipendentemente dal valore, l'importo è interamente deducibile.

3. Considerazioni finali

Il comportamento seguito nel passaggio al regime dei minimi a decorrere dal 1° gennaio 2008 potrebbe non essere conforme a tale disposizione. La Confederazione, unitamente alla CNA, ha richiesto che venga chiarito che per l'incertezza interpretativa che ha caratterizzato la fattispecie non siano applicabili sanzioni in virtù del principio di non punibilità disciplinato dall'articolo 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Ad ogni modo, nei rari casi in cui dai calcoli di cui sopra emergesse una maggiore IRAP dovuta per il 2007, al fine di decidere per un eventuale applicazione del ravvedimento operoso sull'infedeltà della dichiarazione IRAP-2008 (da effettuarsi entro il 30 settembre 2009), è consigliabile attendere i richiesti chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul trattamento sanzionatorio

a cura di **Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali**

(CC/cc/mini_IRAP)

