

Rimborsi IRAP: ecco la check list dei controlli da eseguire prima (e post) invio

Calcoli complessi e molte insidie, dalla “superdeduzione” IRAP alla “reviviscenza” di perdite già utilizzate, fino alle eccedenze ACE non previste nei modelli.

Ma se dai controlli emergono errori è possibile presentare un’istanza correttiva nei 60 giorni successivi al click-day

Cesare Tomassetti, Dottore Commercialista e Revisore Legale in Civitanova Marche

Mentre molti professionisti e responsabili amministrativi stanno effettuando i complessi calcoli per la presentazione delle istanze di rimborso delle imposte dirette da maggior deduzione IRAP, per altri è arrivato il momento di effettuare opportuni controlli sui dati predisposti in tempi ristretti e, in alcuni casi, già inviati telematicamente.

Vero è pure che i canali telematici resteranno aperti per i 60 giorni successivi all’originario click day e, pertanto, il primo termine entro il cui presentare le istanze “correttive nei termini” sarà quello del 19 marzo 2013 per i contribuenti residenti nelle Marche.

Con il presente contributo si intende focalizzare l’attenzione su alcuni aspetti “quantitativi” delle istanze in oggetto ed offrire uno strumento operativo per valutare la correttezza e la coerenza dei dati immessi, soprattutto con riferimento ad alcuni aspetti poco trattati dalla stampa specializzata.

N.	Sintesi	Tipo controllo	Descrizione
1	SUPERDEDUZIONE 100%	(Costi del personale / Valore della Produzione Netta) > 100%	Non è infrequente riscontrare costi del personale (al netto delle previste deduzioni) superiori al valore della produzione netta. Ciò determina un moltiplicatore dei versamenti superiore ad 1 e, pertanto, comporterebbe una deduzione dalla base imponibile IRES/IRPEF superiore all'IRAP effettivamente versata. Pure in assenza di specifiche previsioni normative si ritiene coerente con lo spirito della norma limitare, in questi casi, l'incidenza al 100%.
2	SUPERDEDUZIONE 90%	(Costi del personale / Valore della Produzione Netta) > 90%	Oltre quanto sopra evidenziato, nei casi di elevata incidenza dei costi del personale esiste l'ulteriore dubbio se, in presenza di interessi passivi (pertanto, nei casi in cui è consentito non apportare alcuna rettifica in RI3 col.2 alla deduzione forfettaria già effettuata nella misura del 10% dell'IRAP) sia possibile dedurre i versamenti effettuati in misura superiore al 90% degli stessi. In altre parole, qualora il 10% dei versamenti IRAP sia stato già dedotto dalla base imponibile IRES/IRAP (su istanza nel 2007, in Unico dal 2008 al 2011), appare improbabile che sia possibile effettuare una ulteriore deduzione per la parte eccedente il 90% dell'IRAP versata. In attesa di chiarimenti ufficiali, si consiglia di monitorare i casi dubbi ed essere pronti a presentare una correttiva nei termini
3	UTILIZZO INTERNO PERDITE	Controlli sull'utilizzo "interno" delle perdite generate dall'istanza	Per ciascun esercizio la deduzione IRAP può generare, alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> i) una riduzione della base imponibile che, comunque, resta positiva. In questo caso si genera IRES/IRPEF da richiedere a rimborso da indicare nel campo RI5 col. 6 ii) una riduzione della base imponibile che fa passare da un reddito ad una perdita. In questo caso si produce contemporaneamente un importo a titolo rimborso IRES/IRPEF (RI5 col. 6) ed una maggiore perdita da indicare al rigo RI4 col. 1 iii) un incremento della perdita già presente in Unico, da indicare al rigo RI4 col. 1 (di solito per importo corrispondente alla deduzione IRAP di cui al rigo RI3 col. 3)

N.	Sintesi	Tipo controllo	Descrizione
			<p>Particolarmente delicata risulta la questione dell'utilizzo delle maggiori perdite di cui ai precedenti punti ii) e iii) nei casi in cui in esercizi successivi vi siano redditi capienti. In questi casi occorre infatti:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) preliminarmente diminuire il reddito della maggior deduzione IRAP, che ha "precedenza" sull'utilizzo della <i>maggior</i> perdita di esercizi precedenti b) utilizzare la perdita prodottasi internamente all'istanza nel limite del reddito rideterminato c) in caso di effettivo utilizzo della maggior perdita interna all'istanza, barrare il campo RI5 col 1 dell'istanza
<p>4</p>	<p>NEL 2011 POSSIBILE REVIVESCENZA DI PERDITE GIÀ COMPENSATE (Esempio 1)</p>	<p>(Utilizzo perdite 2011 / Reddito) > 80%</p>	<p>Per il solo esercizio 2011 occorre verificare il rispetto del limite all'utilizzo delle perdite di cui all'art. 84 c. 1 del TUIR. Ai fini dell'istanza di rimborso il problema va esaminato con particolare attenzione nei seguenti casi, che possono presentarsi anche congiuntamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) quando in Unico 2012 erano state utilizzate in compensazione perdite di esercizi precedenti di cui all'art. 84 c. 1 e, per effetto della maggior deduzione IRAP (che ha "diritto di precedenza"), l'utilizzo di tali perdite originarie deve essere ridotto per impedire lo sfioramento del limite dell'80% del reddito netto; ii) quando, per effetto dell'istanza, si generano negli esercizi ante 2011 maggiori perdite a riportabilità limitata e tali perdite presentano possibilità di utilizzo nel 2011. <p>In entrambe le fattispecie non è sufficiente, a differenza degli esercizi ante 2011, partire dal dato del Reddito Imponibile (RN6 di Unico 2011) per verificare la capienza all'utilizzo delle perdite.</p> <p>Occorre invece acquisire il valore del reddito di cui al rigo RN1 dal quale dedurre, in primo luogo, i versamenti IRAP rilevanti. Tale deduzione non è soggetta (ovviamente) ad alcun limite e può determinare, alternativamente, un</p>

N.	Sintesi	Tipo controllo	Descrizione
			<p>minor reddito o una perdita.</p> <p>Nel primo caso, occorre verificare il nuovo limite di utilizzo perdite di esercizi precedenti (80% del nuovo reddito). Ciò potrebbe portare alla necessità di “risuscitare” perdite di esercizi precedenti già dedotte in Unico 2012, nella misura in cui tale originario utilizzo dovesse risultare eccedente rispetto ai limiti di cui all’art. 84 c. 1 del TUIR. Per l’esercizio 2011 l’istanza potrebbe pertanto risultare nella evidenziazione di maggiori perdite da esporre nel campo RI4 col. 1 (parte delle perdite utilizzate che eccede l’80% del reddito) e di imposta chiesta a rimborso (campo RI5 col. 6), dato che anche la base imponibile su cui viene calcolata l’IRES/IRPEF risulta inferiore.</p> <p>Nel caso in cui, per effetto della deduzione IRAP dal reddito di cui al rigo RN1 si passi direttamente ad una perdita, occorre esporre tale perdita nel campo RI4 col. 1 sommandola con le eventuali perdite originariamente compensate in Unico.</p> <p>Analoghe considerazioni devono essere effettuate, per il 2011, in riferimento alla compensazione di perdite non presenti in Unico ma scaturenti internamente all’istanza da maggior deduzione IRAP in esercizi precedenti.</p>
5	<p>IL RIPORTO ACE NON TROVA SPAZIO NELL’ISTANZA (Esempio 2)</p>	<p>Deduzione IRAP 2011 > Reddito imponibile in presenza di deduzione ACE</p>	<p>Il problema si presenta in particolar modo nei soggetti con deduzione ACE particolarmente rilevante (<u>caso non raro nelle società di persone con patrimonio netto particolarmente elevato e conseguente deduzione ACE pari al 3% dello stesso</u>).</p> <p>Potrebbe verificarsi che, per effetto della maggior deduzione IRAP, la deduzione ACE originariamente operata in Unico 2012 non trovi più capienza nel reddito imponibile rideterminato. Oltre all’imposta (IRES/IRPEF) da chiedere a rimborso nel rigo RI5 col. 6 dell’istanza, occorre pertanto “memorizzare” la maggiore ACE da riportare, in attesa di chiarimenti ufficiali su come far confluire tale importo in Unico 2013.</p>

N.	Sintesi	Tipo controllo	Descrizione
6	CONTROLLO DI COERENZA	Individuazione del rimborso teorico a fronte delle deduzioni IRAP e confronto con quanto richiesto.	<p>Risulta opportuno, prima di chiudere l'istanza, effettuare un controllo sulla coerenza esistente tra i dati immessi ed i risultati prodotti in termini di rimborso richiesto.</p> <p>Per i soggetti IRES il rimborso teorico si ottiene applicando, per ciascun esercizio, la specifica aliquota IRES all'importo dell'IRAP deducibile di cui al rigo RI3 col. 3 e poi sommando i risultati così ottenuti. In termini analitici:</p> $\text{Rimborso teorico} = \sum_{i=2007}^{2011} \text{ded IRAP}_i \% \text{IRES}_i$ <p>Generalmente, alla deduzione IRAP verrà applicata l'aliquota IRES del 33% per il 2007 e del 27,5% per gli altri esercizi.</p> <p>In assenza di perdite e di riduzioni ACE nel 2011, il calcolo deve produrre come risultato il totale richiesto a rimborso con l'istanza.</p> <p>Nei casi più complessi occorre invece effettuare l'ulteriore riconciliazione di cui al punto successivo.</p>
7	RICONCILIAZIONE DELLE PERDITE	Analisi degli scostamenti e riconciliazione con le imposte virtuali su perdite utilizzate e da riportare	<p>Qualora non dovesse riscontrarsi corrispondenza tra l'importo richiesto a rimborso ed il risultato del calcolo di cui al punto precedente, è opportuno effettuare un'analisi degli scostamenti per ricondurli alle maggiori perdite evidenziate in istanza ed agli utilizzi interni, considerando anche le differenti aliquote IRES presenti nel periodo 2007/2011.</p> <p>Ciò vale anche nei casi in cui dall'istanza non emerga alcuna imposta chiesta a rimborso ma esclusivamente maggiori perdite.</p> <p>La verifica può essere effettuata attraverso i seguenti passaggi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Determinazione del totale delle maggiori perdite indicate ai righi RI4 col. 1 dei vari esercizi 2) Determinazione del totale delle maggiori perdite utilizzate all'interno dell'istanza 3) Calcolo della differenza non utilizzata internamente all'istanza (risultato

N.	Sintesi	Tipo controllo	Descrizione
			<p>di cui al punto 1 meno risultato punto 2)</p> <ol style="list-style-type: none">4) Applicazione all'importo di cui al punto 3 dell'aliquota IRES del 27,5%5) Verifica dell'esistenza di maggiori perdite di cui al rigo RI4 col. 1 dell'esercizio 2007 ed applicazione a tale importo del differenziale aliquota IRES pari al 5,5%6) Sommare gli importi ottenuti ai punti 4 e 5. <p>In assenza di errori, l'importo ottenuto al punto 6, corrispondente all'IRES virtuale sulle perdite da riportare in Unico 2013 (eventualmente integrato con l'IRES virtuale perduta nel riporto di perdite 2007) deve corrispondere alla differenza riscontrata a seguito del "Controllo di Coerenza" di cui al box precedente</p>

Esempio 1

Eccedenza di perdite di esercizi ante 2011 per incapienza della base imponibile

Soggetto con reddito 2011 proveniente da RF pari a 200, perdite di esercizi precedenti riportabili limitatamente pari a 180 riportate nell'anno nel limite previsto di 160 (80% di 200). A seguito dell'istanza IRAP, emerge una ulteriore deduzione di 50 che riduce il reddito proveniente da RF da 200 a 150. Poiché la deduzione delle perdite viene effettuata in RN, occorre rideterminare la perdita deducibile nella misura dell'80% di 150. La nuova compensazione sarà quindi pari a 120 ed il nuovo reddito imponibile sarà di 30. L'effetto dell'istanza per il 2011 sarà pertanto quello di determinare, contemporaneamente per lo stesso anno:

- a) la richiesta di rimborso, pari alla minore imposta dovuta (per soggetto IRES: $(40 \times 27,5\%) - (30 \times 27,5\%) = 2,75$;
- b) l'evidenziazione di una maggiore perdita pari a 40.

In sostanza, nello stesso esercizio si evidenzia sia un'imposta chiesta a rimborso, sia maggiori perdite che, tuttavia, non scaturiscono dall'esercizio stesso ma dalla impossibilità di compensare perdite esistenti di esercizi precedenti.

In sintesi:

	Unico 2012	con Istanza
Reddito da RN	200	200
Deduzione IRAP		50
Nuova base imponibile	200	150
Perdite di esercizi precedenti	180	180
Perdite compensabili	160	120
Reddito netto	40	30
IRES	11	8,25
Differenza da chiedere a rimborso		2,75
Perdite residue compensabili	20	60
Maggiore perdita compensabile		40

Esempio 2

La maggior deduzione IRAP rende eccedente la deduzione ACE 2011

Soggetto con reddito 2011 proveniente da RF pari a 100 e deduzione ACE in RN pari a 60 (reddito imponibile 40). A seguito dell'istanza emerge una deduzione IRAP di 50, per cui il nuovo reddito da RN è pari a 50. Poiché la deduzione ACE può essere effettuata nei limiti del reddito imponibile, l'ACE disponibile di 60 sarà utilizzata solo in parte e vi sarà un residuo di 10 da riportare negli esercizi successivi.

L'istanza di rimborso determinerà pertanto, allo stesso tempo:

- a) minore IRES per $(40 \times 27,5\%) - (0 \times 27,5\%) = 11$ da chiedere a rimborso
- b) maggior riporto ACE per 10, pari all'ACE disponibile di 60 meno quella che è stato possibile utilizzare, pari a 50.

In sintesi:

	Unico 2012	Con Istanza
Reddito da RN	100	100
Deduzione IRAP		50
Nuova base imponibile	100	50
Deduzione ACE	60	50
Reddito netto	40	-
IRES	11	-
Differenza da chiedere a rimborso		11
ACE da riportare		10

Il modello di Istanza di rimborso per maggior deduzione IRAP non prevede tuttavia la possibilità di indicare un maggior riporto ACE.