

Irap per il 2019 e il 2020 Art. 24 del DI 34/2020

Giacomo Manzana | Elena Iori | www.manzana.it   

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it

Re

www.manzana.it

MII

Irap per il 2019 e il 2020

Art. 24 DI 34/2020

1. Non è dovuto il versamento del **saldo dell'Irap relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019**, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta. Non è altresì dovuto il versamento della **prima rata dell'acconto dell'Irap relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, nella misura prevista dall'articolo 17, comma 3, del Dpr 435/2001 [ripartizione primo e secondo acconto 40% 60%] ovvero dall'articolo 58 del DI 124/2019 [ripartizione primo e secondo acconto 50% 50% soggetti Isa]; l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

2. Il comma 1 si applica esclusivamente **ai soggetti**,

- diversi da quelli che determinano il valore della produzione netta secondo gli articoli 7 e 10-bis del Dlgs 446/1997 [le **Amministrazioni e gli Enti pubblici**], nonché dai soggetti di cui all'articolo 162-bis del Tuir [le **imprese di assicurazione, le banche e gli altri intermediari finanziari**],

- con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir **non superiori a 250 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge (2019).

Saldo Irap 2019

- **i soggetti che avevano già approvato il bilancio 2019** al 19 maggio 2019 (data dell'entrata in vigore del DI Rilancio), l'Irap di competenza 2019 l'hanno rilevata al **lordo del saldo per il 2019**.

L'importo del conto «debiti per Irap» al lordo dell'imposta a saldo non più dovuta, hanno dovuto ridurre questo conto, rilevando una **sopravvenienza attiva (non tassata)** nel Conto economico relativo all'esercizio 2020, pari al saldo Irap 2019 non più dovuto.

Saldo Irap 2019

- **i soggetti che hanno approvato il bilancio 2019** dopo il 19 maggio 2020,
 - l'Irap di competenza 2019 doveva essere rilevata **al netto del saldo Irap per il 2019 non più dovuto** (nota di aggiornamento di Confindustria del 25 maggio 2020 - circolare Assonime 12/2020).

L'importo del conto «debiti per Irap» è stato rilevato per il corretto importo. Non occorre rilevare nulla nel 2020.

- Tuttavia, considerando l'incertezza del trattamento contabile e l'assenza di indicazioni da parte dell'Oic, è stato ritenuto giustificabile l'iscrizione del saldo per il 2019 **al lordo del saldo Irap per il 2019 non più dovuto** (Fondazione nazionale commercialisti, documento 5 giugno 2020).

L'importo del conto «debiti per Irap» al lordo dell'imposta a saldo non più dovuta, hanno dovuto ridurre questo conto, rilevando una **sopravvenienza attiva (non tassata)** nel Conto economico relativo all'esercizio 2020, pari al saldo Irap 2019 non più dovuto.

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo

L'articolo 24 del DI 34/2020 ha previsto che, per ricavi o compensi, non superiori a 250 milioni nel 2019, **non sia «dovuto il versamento della prima rata dell'acconto»** dell'Irap relativa al 2020.

Questa prima rata da non pagare è quella calcolata *«nella misura prevista dall'articolo 17, comma 3, dpr 7 dicembre 2001, n. 435, ovvero dall'articolo 58 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124»*, pertanto, va considerato il **diverso metodo di ripartizione dell'acconto tra la prima e la seconda rata**, previsto per le Pmi con gli Isa e per le altre imprese.

- Il primo acconto è del 40 (50% per le Pmi con gli Isa, indicate nell'articolo 12-quinquies, commi 3 e 4, DI 34/2019).

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo

Secondo la **circolare 27/2020**, **paragrafo 1.2** (in tal senso anche le istruzioni al modello Irap 2021), il primo acconto «figurativo» da sottrarre **non può mai eccedere il 40%** (o il 50% solo per le Pmi con gli Isa):

- «dell'importo complessivamente dovuto a titolo di Irap per il periodo d'imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il **metodo storico**»,
- «sempreché quest'ultimo non sia superiore a quanto **effettivamente da corrispondere**».

Non è quindi scomputabile tutta la prima rata Irap calcolata con il metodo storico (sull'Irap 2019), in caso di Irap 2020 (prima della differenza) inferiore all'Irap dovuta per il 2019 (dopo l'«abbuono» del saldo 2019).

Le istruzioni al modello Irap 2021 confermano quanto detto nella circolare del 19 ottobre 2020, n. 27/E, paragrafo 1.2.

Quindi, per la determinazione dell'Irap per il 2020, l'acconto «figurativo» da sottrarre dall'imposta determinata applicando alla base imponibile la percentuale Irap è il **minore tra quello storico e quello previsionale.**

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo - Esempio

Quindi, se l'imposta dovuta:

- nel **2019** è (ad esempio, **1.000 euro**) e
- nel **2020** è (ad esempio, **200 euro**)

la base di calcolo del primo acconto «figurativo» da sottrarre non è l'imposta storica del 2019 ma quella del 2020 (200 euro), facendo ridurre l'acconto «figurativo» da sottrarre (ad esempio, per i soggetti non Isa) da 400 euro (40% di 1.000 euro) a **80 euro (40% di 200 euro)**.

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo

Acconto metodo storico = **Imposta Irap 2019** dopo l'«abbuono» del saldo 2019 x 40% o 50%

Acconto metodo previsionale = Imposta **Irap 2020** prima della differenza x 40% / 50%

Irap per il 2020 = **Imposta Irap 2020** prima della differenza – minore tra storico e previsionale

Quindi, se l'imposta dovuta

- nel **2019** è (ad esempio, **1.000 euro**) e
- nel **2020** è (ad esempio, **200 euro**)
- la base di calcolo del primo acconto «figurativo» da sottrarre non è l'imposta storica del 2019 ma quella del 2020 (200 euro), facendo ridurre l'acconto «figurativo» da sottrarre (ad esempio, per i soggetti non Isa) da 400 euro (40% di 1.000 euro) a 80 euro (40% di 200 euro).

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – In dichiarazione

- a) **rigo IR25, colonna 2**, in cui indicare l'ammontare del primo acconto "figurativo", non versato in applicazione dell'articolo 24 del Dl 34/2002, il quale non può mai eccedere il 40% ovvero il 50% (se il contribuente applica gli Isa) dell'importo complessivamente dovuto a titolo di Irap per il periodo d'imposta 2020;
- b) **rigo IR25, colonna 3**, in cui riportare gli acconti versati o compensati in F24, compresi gli importi di colonna 2.

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Credito Ace					5	
		Quote annuali	Residuo	Riscatto alloggi sociali	Altri crediti			
	IR21	Totale imposta						40.000,00
	IR22	1	2	3	4			
		,00	,00	,00	,00		,00	
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione						,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24						,00
	IR25	Credito riversato da atti di recupero		Art. 24 - D.L. n. 34/20		3		
		1	2					
		,00	20.000,00				45.000,00	
	IR26	Importo a debito						,00
	IR27	Importo a credito						5.000,00

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – deduzione Irap dall'Ires

Poiché le deduzioni Ires relative all'Irap (articolo 6 del DI 185/2008 e articolo 2 del DI 201/2011) dipendono dall'Irap concretamente versata, le imprese – oltre a tener conto come sempre dell'eventuale posizione creditoria emergente a saldo 2020 – dovranno considerare che (nei casi previsti) il saldo 2019 e il primo acconto 2020 non sono stati versati, per cui non concorrono a determinare la base di calcolo delle deduzioni.

.

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – Aiuti di stato

Il mancato versamento del primo acconto Irap 2020 in conformità all'articolo 24 del DI Rilancio costituisce un aiuto di Stato, nell'ambito del Quadro temporaneo "Covid-19" approvato dalla Commissione Ue e più volte aggiornato. Ciò ha due conseguenze.

- In primo luogo, **va compilato il prospetto previsto alla Sezione XVIII del modello Irap**, riportando l'acconto cancellato, secondo modalità analoghe a quelle usate nel modello 2020 per il saldo 2019. L'ammontare da indicare è conforme a quanto previsto dalla circolare 27/E/2020. La compilazione serve a consentire il corretto inserimento dell'importo nel Registro nazionale aiuti di Stato (Rna) di cui all'articolo 52 della legge 234/2012, pur con i contemperamenti legati alla situazione contingente di cui all'articolo 31-octies del DI 137/2020.
- Il secondo aspetto da considerare è che le varie misure di aiuto "Covid-19" pertinenti al Quadro temporaneo (attualmente previste sino a fine anno) **non devono superare i limiti previsti dalla Commissione Ue, come recentemente incrementati**. In particolare, la Sezione 3.1, a cui dovrebbe essere riferita l'agevolazione Irap (assieme ai vari contributi a fondo perduto, crediti d'imposta, eccetera), ha ottenuto un maggior plafond, passato da 800mila a 1,8 milioni di euro (per gruppo d'impresa). È stato anche confermato che gli aiuti di cui alla sezione 3.1 possono essere combinati con aiuti de minimis fino a 200mila euro per impresa nell'arco di tre esercizi finanziari, a patto che siano rispettati i requisiti stabiliti dal regolamento. Limiti inferiori valgono per il settore della pesca e quello dell'agricoltura. Ricordiamo che, per effetto dell'articolo 42-bis, comma 5, del DI 104/2020, le imprese sono chiamate a versare l'eventuale importo eccedente di Irap (non assolta per effetto dell'articolo 24 del DI Rilancio) entro il prossimo 30 aprile, senza sanzioni o interessi. Si attende conferma che, a questi fini, sia già operativo il nuovo e maggior plafond autorizzato dalla Commissione Ue.
- **Quanto all'informativa di bilancio**, infine, per gli aiuti di Stato "contenuti" nel Rna, l'obbligo di trasparenza è semplificato, purché venga dichiarata in nota integrativa l'esistenza di aiuti oggetto dell'obbligo di pubblicazione (lo prevede l'articolo 1, comma 125-quinquies, della legge 124/2017).

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – Esempio

1. I versamenti 2020

Alfa Srl non ha versato il saldo per il 2019 e il primo acconto Irap 2020 (in base all'articolo 24 del DL 34/2020).

A novembre 2020 ha versato il secondo acconto, con metodo storico, commisurato al 50% (in quanto soggetto Isa) dell'imposta di competenza del 2019.

2. L'iscrizione in bilancio

Alfa deve iscrivere in bilancio l'Irap, calcolata secondo le normali regole, ma al netto del primo acconto non versato: in altri termini tale importo (che non verrà versato nemmeno in sede di saldo Irap 2020) non costituisce un costo nel bilancio 2020.

Il primo acconto viene determinato in base alla circolare 27/E/2020, cioè in misura pari al 50% (40% per i soggetti non Isa) del minor importo tra l'ammontare dell'Irap 2019 e quello dell'Irap 2020.

3. Le cifre

Irap 2019: 50.000 euro (a questi fini consideriamo anche l'eventuale saldo 2020 non versato);

1° acconto Irap 2020 non versato (metodo storico): 25.000 euro

2° acconto Irap 2020 di novembre: 25.000 euro

Imponibile Irap 2020: 1.025.640 euro; Irap "teorica" al 3,9%: 40.000 euro

Poiché 40.000 (Irap 2020) è inferiore a 50.000 (Irap 2019) il primo acconto si determina su 40.000 euro.

Calcolo Irap competenza 2020 = $40.000 - (40.000 \times 50\%) = 20.000$

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – Esempio

4. Le scritture per il bilancio al 31 dicembre 2020

Alfa deve iscrivere in bilancio 2020 un'Irap di competenza pari a 20.000 euro. Per calcolare il saldo da versare nel 2021, dovrà come sempre sottrarre il secondo acconto pagato a novembre 2020. In questo caso si tratta di un credito.

Diversi	a	Irap c/acconti	25.000
Imposta IRAP	a		20.000
Credito saldo IRAP	a		5.000

5. La deducibilità

Ai fini della determinazione della deducibilità dall'Ires dell'Irap versata, il conteggio deve essere eseguito considerando solo il versamento del secondo acconto Irap di novembre 2020 (25.000 euro), al netto del credito determinato a saldo (5.000 euro).

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – Esempio

6. La gestione nella dichiarazione Irap 2021

Nel rigo IR21 andrà iscritta l'Irap teorica, precedente allo storno del primo acconto non versato (storico o figurativo). Nel rigo IR25, col. 2, andrà iscritto l'importo del primo acconto figurativo, non versato (ricalcolato come sopra) e a col. 3 la somma degli acconti, compreso l'importo di col. 2.

In aggiunta, occorrerà compilare il quadro aiuti di Stato, Sez. XVIII del quadro IS, già compilato nel modello 2020 ai fini del mancato versamento del saldo Irap 2019.

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Credito Ace				5	
		Quote annuali 1	Residuo 2	Riscatto alloggi sociali 3	Altri crediti 4		
	IR21	Totale imposta					40.000,00
	IR22	,00	,00	,00	,00		,00
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione					,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24					,00
	IR25			Credito riversato da atti di recupero 1	Art. 24 - D.L. n. 34/20 2	3	
	IR25			,00	20.000,00		45.000,00
	IR26	Importo a debito					,00
	IR27	Importo a credito					5.000,00

Prima rata acconto Irap 2020 e quantificazione del saldo – Esempio

6. La gestione nella dichiarazione Irap 2021

(...)

In aggiunta, occorrerà compilare il quadro aiuti di Stato, Sez. XVIII del quadro IS, già compilato nel modello 2020 ai fini del mancato versamento del saldo Irap 2019.

Sez. XVIII Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA																					
1	Codice aiuto	2	Codice Regione	3	Quadro	4	Tipo norma	5	Anno	6	Numero	7	Articolo	8	Estensione	9	Numero	10	Comma Estensione	11	Lettera		
	1 0		06																				
11A	Codice CAR	12	Forma Giuridica	13	Dimensione impresa	14	Codice attività ATECO	15	Settore	16	Tipo SIEG	17				Importo totale aiuto spettante							
			SR		3		52443		1							20.000,00							
DATI DEL PROGETTO																							
Tipo aiuto		<input type="checkbox"/>		IS201		18			Data inizio	19			Data fine	20		Codice Regione	21		Codice Comune	22		CAP	
						giorno mese anno						giorno mese anno											
23				Tipologia (via, piazza, ecc.)		24										Indirizzo		25		Numero civico			
26				Tipologia costi		27				Costi agevolabili		28		Intensità di aiuto		29		Importo aiuto spettante					
				20														20.000,00					