

Prot. n. F110/RNS
Bologna, 26 ottobre 2020

**Oggetto: Art. 24 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. Decreto Rilancio)
Disposizioni in materia di versamento IRAP per il 2020**

**Chiarimenti dell’Agenzia delle entrate: Circolari nn. 25/E del 20 agosto 2020 e
27/E del 19 ottobre 2020**

Sintesi

L’art. 24 del Decreto Rilancio ha introdotto l’esclusione del versamento dell’IRAP dovuta a saldo per il periodo 2019 e in acconto prima rata 2020.

Con la presente circolare si commentano i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 e 27/E del 19 ottobre 2020.**

L’**art. 24 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34** “*Disposizioni in materia di versamento dell’IRAP*” (d’ora in poi “*Decreto Rilancio*”) ha previsto la cancellazione dei versamenti relativi al saldo IRAP dovuto per il 2019 e dell’acconto prima rata dovuto per il 2020 quale misura di sostegno alla liquidità delle imprese nel periodo di emergenza COVID-19.

La novità è stata commentata con la nostra circolare n. RNS F65 – del 10 giugno 2020 cui si rinvia per una disamina completa.

Ad integrazione della precedente circolare n. RNS F65, si commentano di seguito i principali chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con le **Circolari n. 25/E del 20 agosto 2020 e 27/E del 19 ottobre 2020.**



§1.1.1 Circolare n. 25/E/2020

RISPOSTA A QUESITO 1

AMBITO APPLICATIVO DELL'ARTICOLO 24 CON RIFERIMENTO AGLI ENTI NON COMMERCIALI

In merito all'agevolazione IRAP, con la nota degli uffici legislativi di Legacoop Nazionale abbiamo evidenziato che l'esonero dal versamento del saldo e della prima rata di acconto si applica anche per gli **enti non commerciali** (si rinvia alla nostra circolare n. RNS F74 del 29 giugno 2020).

L'Agenzia delle entrate conferma tale interpretazione rilevando che - come chiarito con la risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020 - le disposizioni in materia di versamento IRAP introdotte con l'articolo 24, «*hanno applicazione generalizzata, con esclusione dei soli soggetti espressamente individuati*» ^[1].

L'Agenzia delle entrate evidenzia che le disposizioni, nel delineare il perimetro dei soggetti esclusi, non richiama espressamente gli enti privati non commerciali; pertanto, in assenza di una espressa esclusione normativa la disciplina di cui all'articolo 24 si rende applicabile anche in relazione agli enti privati non commerciali, sia nell'ipotesi in cui gli stessi svolgano, oltre all'attività istituzionale non commerciale, anche un'attività commerciale (in modo non prevalente o esclusivo), sia nell'ipotesi in cui detti enti non svolgano alcuna attività commerciale.

Determinazione dell'agevolazione per gli enti non commerciali che svolgono in modo non prevalente o esclusivo anche un'attività commerciale in aggiunta all'attività non commerciale,

Con riferimento all'attività commerciale esercitata – e, di conseguenza, all'IRAP determinata con il **metodo «commerciale»** ai sensi dell'articolo 10, comma 2, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 – anche l'ente non commerciale, al verificarsi delle condizioni previsti per le imprese che esercitano attività d'impresa (in particolare, rispetto del limite dei ricavi conseguiti), può usufruire dell'esonero dal versamento del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020.

Le stesse previsioni trovano, altresì, applicazione con riferimento all'IRAP determinata, con il metodo **«retributivo»** ai sensi dell'articolo 10, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, dall'ente non commerciale relativamente **all'attività non commerciale svolta in via esclusiva o prevalente**.

In tal caso, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E/2020 ha chiarito che, relativamente all'attività non commerciale svolta, non troveranno applicazione i parametri relativi ai ricavi e

¹ Vedi § "Soggetti beneficiari" circolare n. RNS F65 citata.



compensi conseguiti, considerato che l'applicazione di detti parametri presuppone lo svolgimento di un'attività di impresa o l'esercizio di arti e professioni.

§1.1.2 Circolare n. 25/E/2020

RISPOSTA A QUESITO 2

RAPPORTO TRA I LIMITI DI APPLICAZIONE DEL BENEFICIO PREVISTI DAL TEMPORARY FRAMEWORK COVID-19 E QUELLI PREVISTI DALLA DISCIPLINA "DE MINIMIS"

Il comma 3 dell'art. 24 stabilisce che le disposizioni di cui all'art. 24 *"si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 e successive modifiche"*.

A seguito dell'emergenza sanitaria COVID-19, è infatti emersa la necessità di un intervento coordinato da parte degli Stati membri sulle misure di sostegno alle imprese; ciò ha portato il Consiglio Europeo ad includere tra le **"linee di azione per far fronte all'emergenza"** – tra le altre – anche l'applicazione flessibile delle regole sugli aiuti di Stato.

Così, per dare seguito all'indicazione del Consiglio Europeo, la Commissione ha emanato i primi orientamenti su come applicare gli aiuti di Stato nel contesto emergenziale.

Tali primi orientamenti sono stati poi integrati con la comunicazione del 19 marzo **"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza Covid-19"**

Il rinvio al quadro temporaneo nell'applicazione dell'agevolazione IRAP dell'art. 24 comporta che l'esonero dal versamento del saldo IRAP del 2019 e della prima rata dell'acconto per il 2020 rappresenta un aiuto di Stato compatibile con la disciplina europea se sono rispettati le condizioni e i limiti previsti dal paragrafo 3.1 del Quadro temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato.

Tra questi, assume particolare importanza il rispetto degli importi massimi ivi indicati per cui l'aiuto **non deve superare 800.000,00 per impresa** sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili, agevolazioni fiscali o di pagamenti.

Si evidenzia, inoltre, che da un punto di vista soggettivo, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 2 luglio 2020 n. C 218/3 della **Comunicazione della Commissione Ue 29 giugno 2020 n. 4509** è stata introdotta la *"Terza modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza della Covid-19"*, inizialmente approvato con la Comunicazione 19 marzo 2020 C(2020) 1863.

A seguito di tali modifiche, per le **imprese con meno di 50 dipendenti e fino a 10 milioni di euro di fatturato e/o di attivo**, lo status di impresa in "in difficoltà" già alla data del 31 dicembre 2019 non



rappresenta più una causa di esclusione dal novero dei soggetti beneficiari delle misure di aiuto, “a condizione che non siano soggette a procedura concorsuale per insolvenza ai sensi dei rispettivi diritti nazionali e che non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non hanno rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione)”.

In tal modo, la Commissione ha ritenuto opportuno includere nel quadro temporaneo degli aiuti di Stato le **microimprese e le piccole imprese**, nel rispetto delle suddette condizioni, anche se rientranti nella categoria delle imprese già in difficoltà al 31.12.2019 ^[2].

Come previsto dal punto 20 della Comunicazione del 19 marzo 2020, C (2020)1863), le misure di aiuto applicate sulla base del Quadro temporaneo possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai Regolamenti «*de minimis*», a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Pertanto, il beneficio relativo all’esonero IRAP in commento di cui all’articolo 24 del Decreto può essere cumulato con gli aiuti previsti dai Regolamenti UE:

- n. 1407/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*»,
- n. 1408/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore agricolo,
- n. 717/2014 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore della pesca e dell’acquacoltura,
- n. 360/2012 relativo agli aiuti di importanza minore («*de minimis*») concessi ad imprese che forniscono servizi di interesse economico generale,

sempre che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

I contribuenti che fruiscono dell’esonero dal versamento del saldo IRAP 2019 (ai sensi dell’articolo 24), sono tenuti a compilare nel modello IRAP 2020 la sezione XVIII del quadro IS, avendo cura di indicare:

- nella casella «Tipo aiuto», il codice 1;
- nella colonna 1 «Codice aiuto», il codice 999;
- nella colonna 3 «Quadro», il quadro IR;
- nelle successive colonne 4 «Tipo norma», 5 «Anno», 6 «Numero» e 7 «Articolo», rispettivamente, «1», «2020», «34», «24»;
- nella colonna 26 «Tipologia costi», il codice 20;
- nella colonna 29 «Importo aiuto spettante», l’importo del saldo IRAP relativo all’anno 2019 non versato per effetto dell’applicazione dell’art. 24 del DL Rilancio.

² Per la definizione di impresa in difficoltà si rinvia all’**art. 2, punto 18 del Regolamento UE 651/2014**.



Per la compilazione delle altre colonne del rigo IS201 si rinvia alle indicazioni fornite nelle istruzioni contenute nel modello IRAP 2020.

È evidente la necessità per ciascuna impresa verificare le agevolazioni fruite al fine di monitorare il rispetto dei limiti posti dal §3.1 del Quadro temporaneo nonché il rispetto del cumulo dei Regolamenti “*de minimis*”.

A tale riguardo, il D.L. n. 104/2020, all’art. 42-bis comma 5, in sede di conversione in legge (cd. **D.L. “Agosto”**) ha previsto che in caso di un’errata determinazione dei limiti e delle condizioni comunitari - previsti dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*” - che comporta la non spettanza dell’agevolazione, l’importo dell’imposta (saldo 2019 e prima rata di acconto IRAP) non corrisposta in applicazione dell’art. 24 del D.L. n. 34/2020 è dovuto **entro il 30 novembre 2020 senza applicazioni di sanzioni e interessi.**

§1.1.4 Circolare n. 25/E/2020

RISPOSTA A QUESITO 4

UTILIZZO DELL’ECEDENZA IRAP RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE (MODELLO IRAP 2019)

In risposta al quesito n. 4 sull’utilizzo dell’eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione IRAP2019 per il periodo 2018, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che il saldo IRAP non dovuto ai sensi dell’art. 24 del D.L. n. 34/2020 deve essere determinato al “*lordo*” dell’eccedenza IRAP maturata nel 2018 e non ancora utilizzata in compensazione esterna e/o interna; infatti, l’eventuale utilizzo della stessa si tradurrebbe di fatto in un versamento del saldo.

L’eccedenza maturata nel 2018 e non ancora utilizzata potrà essere recuperata con la dichiarazione per il periodo 2019 (IRAP2020) e utilizzata in compensazione, rimborso o riporto al periodo successivo.

A seguito di tale chiarimento, nell’ipotesi in cui il contribuente abbia utilizzato l’eccedenza IRAP del 2018 a scomputo del saldo IRAP2019, l’eccedenza utilizzata potrà essere recuperata mediante compilazione del rigo IR28 quale “*Eccedenza di versamento a saldo*” della sez. II.

L’eccedenza IRAP2018 è inoltre utilizzabile a riduzione dell’eventuale quota del saldo IRAP2019 che eccede il limite previsto nel paragrafo 3.1 del Quadro temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato.

§1.1 Circolare n. 27/E/2020

OPERATIVITA' DELL'ESCLUSIONE DELLA PRIMA RATA DELL'ACCONTO DELL'IRAP 2020 DAL CALCOLO DELL'IMPOSTA DA VERSARE A SALDO PER LO STESSO ANNO

Con la nostra circolare n. RNS F65 avevamo fornito nostri specifici chiarimenti in merito alla determinazione dell'acconto prima rata non dovuto ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 34/2020 (**cd. acconto figurativo**). In particolare, avevamo riportato quanto segue:

ESEMPIO SUPERATO DALLA CIRCOLARE N. 27/E/2020

La Relazione illustrativa (Decreto Rilancio) chiarisce che l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata (calcolata con il metodo storico o, se inferiore, con il metodo previsionale). In base a tale chiarimento, si potrebbe, dunque, ritenere che la prima rata dell'acconto "*figurativa*", decurtata in sede di determinazione del saldo IRAP 2020, possa generare un credito.

Si riporta il seguente esempio:

Acconto dovuto per il 2020 con il metodo storico	
IRAP dovuta per il periodo 2019 (Rigo IR21, IRAP2020)	Euro 10.000,00
Prima rata acconto IRAP 2020 non versata ai sensi dell'art. 24	Euro 4.000,00
Seconda rata acconto IRAP effettivamente versata	Euro 6.000,00

Saldo dovuto per il 2020	
IRAP dovuta per il periodo 2020 (Rigo IR21, IRAP2021)	Euro 8.000,00
Prima rata acconto IRAP 2020 " <i>figurativa</i> "	Euro 4.000,00
Seconda rata acconto IRAP effettivamente versata	Euro 6.000,00
Saldo 2020 a credito	Euro 2.000,00

Si auspica un chiarimento dell'Agenzia delle entrate su tale aspetto.

Con la circolare n. 27/E del 2020 in commento, l'Agenzia delle entrate ha chiarito l'operatività dell'esclusione dell'acconto prima rata "*figurativa*" dal calcolo del saldo IRAP da versare per il periodo d'imposta 2020.

Si ritiene, pertanto, superato l'esempio riportato nella nostra precedente circolare n. RNS F65.



Alla luce dei chiarimenti forniti con la Circolare citata, l'importo della prima rata "figurativa" che dovrà poi essere scomputata dal calcolo del saldo Irap per il periodo 2020 si determina come segue (considerando per semplificazione solo i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'esercizio solare):

CONTRIBUENTE CHE APPLICA IL METODO STORICO

In tale ipotesi, i soggetti che determinano gli acconti in base al metodo "storico" devono:

- a novembre 2020, versare la **seconda rata dell'acconto** pari al 60% (ovvero al 50% se applica gli ISA) del totale imposta indicata nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP per il periodo 2019;
- a giugno 2021, versare l'eventuale **saldo** da determinarsi al netto del primo acconto "figurativo" non versato (pari al 40% ovvero al 50% se applica gli ISA) e della seconda rata dell'acconto corrisposto.

CONTRIBUENTE CHE APPLICA IL METODO PREVISIONALE

Qualora, invece, i soggetti "utilizzano il metodo "previsionale", devono:

- a novembre 2020, versare la **seconda rata di acconto** pari al 60% (ovvero al 50% se applica gli ISA) dell'imposta presumibilmente dovuta per il periodo d'imposta 2020;
- a giugno 2021, versare l'eventuale **saldo** da determinarsi al netto del primo acconto "figurativo" (pari al 40% ovvero al 50% se applica gli ISA) e della seconda rata dell'acconto corrisposto.

Con la **circolare n. 27/E/2020**, l'Agenzia delle entrate fornisce un importante chiarimento per lo scomputo della prima rata di acconto "figurativo" laddove specifica che tale acconto non può mai eccedere il 40% (ovvero il 50% per chi applica 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.**

In tal modo, l'Agenzia delle entrate recepisce il contenuto della Relazione illustrativa del D.L. n. 34/2020 in base al quale l'esclusione della prima rata di acconto figurativa dal saldo 2020 (IRAP2021) "*opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale*".

Esemplificando, nel caso di applicazione del metodo storico, per un soggetto estraneo agli ISA, se l'IRAP dovuta per il periodo d'imposta 2019 [IRAP2020] è pari a 1.000,00 euro e l'imposta effettivamente dovuta per il 2020 [IRAP2021] è pari a 1.200,00, l'importo del primo acconto IRAP figurativo sarà scomputato dal saldo per 2020 per un importo pari a euro 400,00 (40% di euro



1.000,00); nella diversa ipotesi in cui l'imposta effettivamente dovuta per il 2020 [IRa2021] è pari a 800,00, l'importo del primo acconto IRAP figurativo sarà scomputato dal saldo per 2020 per un importo pari a euro 320,00 (40% di euro 800,00).

In tale esemplificazione, nella prima ipotesi la dichiarazione IRAP del periodo d'imposta 2020 [IRAP2021] evidenzierà un saldo a debito di euro 200,00; nella diversa ipotesi la dichiarazione IRAP evidenzierà un saldo a credito di euro 120,00 (= 800,00 saldo dovuto 2020 – 320,00 acconto 1° rata figurativo 2020 – 600,00 acconto 2° rata corrisposto 2020).

L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate comporta che l'agevolazione spettante si determina solo successivamente alla chiusura del periodo di imposta e, quindi, in sede dichiarativa.

Si rinvia agli esempi riportati nelle Tabelle del §1.1 della Circolare n. 27/E/2020 distinti per i soggetti che applicano gli ISA e i soggetti che non applicano gli ISA.

§2 Circolare n. 27/E/2020

AMBITO APPLICATIVO DEL METODO PREVISIONALE ACCONTO 2020

(ART. 20 DEL D.L. N. 23 DEL 2020 CD. DECRETO LIQUIDITÀ)

Si rammenta che l'art. 20 del D.L. n. 23/2020 ^[3] ha riconosciuto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), **l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento dell'acconto** calcolato in base al metodo previsionale, nel caso in cui l'importo versato, con riferimento ad entrambe le rate dell'acconto, sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2020.

Tale disposizione – per espressa previsione – si applica solo agli acconti relativi alle imposte sui redditi – IRPEF e IRES - e IRAP dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti solari).

La **circolare n. 27/E/2020** – rinviando ai chiarimenti già forniti con la circolare n. 9/E del 2020 al §4.1 – ha chiarito che tale disposizione si applica anche

- all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;
- alla cedolare secca sul canone di locazione, all'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)

³ Nostra circolare Prot. n.RNS F44 del 17 aprile 2020.



in quanto per tali imposte si applicano i medesimi termini di versamento dell'acconto previsti per le imposte sui redditi e l'IRAP.

Analogamente, tale previsione si applica, altresì, agli acconti relativi alle addizionali di dette imposte con scadenza 30 giugno.

Resta, invece, esclusa dalla previsione l'addizionale regionale all'IRPEF in quanto per tale imposta è previsto solo il saldo dell'imposta dovuta per il 2019.

Cordiali saluti.

Allegati:

- Art. 24 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34
- Art. 42-bis del D.L. n. 104/2020
- Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020)
- Circolari n. 25/E/2020 e 27/E/2020
- Comunicazione della Commissione Ue 29 giugno 2020 n. 4509