

Il commercialista telematico

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE - (IRAP) 2008

A cura ZAMBON Rag. GIUSEPPE

Con la **Finanziaria 2008** viene **modificata sostanzialmente la disciplina dell'IRAP dal 2008**, allo scopo dichiarato di semplificazione e di separazione dalle imposte sui redditi nella quantificazione del valore della produzione, che viene differenziato tra soggetti IRES e soggetti IRPEF (impresa) (*vedi paragrafo successivo*). Oltre a ciò, viene però anche **ridotta l'aliquota base** che passa **dal 4,25% al 3,90%**, mentre sono contemporaneamente riviste alcune deduzioni, che vengono così rimodulate:

- **Cuneo fiscale**: la Finanziaria 2007 ha introdotto una nuova deduzione di € 5.000,00 su base annua per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, che viene ora ridotta **dal 2008 ad € 4.600,00**;
- **Cuneo fiscale**: la deduzione di cui al punto precedente, aumentata ad € 10.000,00 per le regioni Abruzzo, Molise, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia ed è fruibile nel rispetto dei limiti derivanti dalla regola del "de minimis" (*il cui importo è pari a 200 mila euro*), viene ora ridotta **dal 2008 ad € 9.200,00**;
- **Deduzioni ammesse per lavoro dipendente**: **invariate le deduzioni** per premi INAIL e costi sostenuti per apprendisti, disabili, CFL e addetti alla ricerca e sviluppo;
- **Compensi**: aggiunti ai **compensi indeducibili** quelli corrisposti per obbligazioni di fare, non fare e permettere (*già assoggettati dal 2007 a ritenuta d'acconto*);
- **Deduzione forfetaria per dipendente**: viene ridotta da € 2.000,00 ad € 1.850,00 la deduzione per ogni dipendente (fino ad un massimo di cinque), ragguagliata ad anno e alla percentuale di part-time, spettante a soggetti con componenti positivi inferiori ad € 400.000,00;
- **Deduzioni forfetarie in relazione alla base imponibile**: vengono modificate e differenziate tra soggetti IRES e soggetti IRPEF e sono così ridefinite:

2007 TUTTI	2008 IRES	2008 IRPEF	Base imponibile MINIMA	Base imponibile MASSIMA
8.000	7.350	9.500	=====	180.759,91
6.000	5.500	7.125	180.759,92	180.839,91
4.000	3.700	4.750	180.839,92	180.919,91
2.000	1.850	2.375	180.919,92	180.999,91

Il commercialista telematico

IL NUOVO VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

Nella quantificazione del **valore della produzione netta** per i **soggetti IRES** si passa da una sostanziale sudditanza alle regole del TUIR, ad una **derivazione quasi simmetrica dalle risultanze economiche del bilancio d'esercizio**, mentre in **ambito IRPEF (impresa)** si abbandona qualunque precedente riferimento alle regole civilistiche di qualificazione, classificazione e imputazione temporale da rettificare poi ai fini tributari, per **subordinare il calcolo del valore della produzione netta IRAP direttamente alle regole tributarie**. E' inoltre concesso alle imprese individuali e alle società di persone in **contabilità ordinaria** di optare (con regole da stabilirsi con decreto del MEF) per i **criteri previsti per le società di capitali**; l'opzione vale **un triennio** ed è

tacitamente rinnovata per un altro triennio salvo successiva opzione contraria che, a sua volta, è vincolante per tre anni. Vediamo più nel dettaglio le nuove regole di determinazione del valore della produzione:

✚ **SOGGETTI IRES** per le società di capitali e gli enti commerciali residenti, come identificati nel TUIR all'art. 73, c. 1, lettere a) e b) e precisamente le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, le società europee anche cooperative (regolamenti CE n. 2157/2001 e 1435/2003), gli enti pubblici e privati e i trust con attività commerciale prevalente, il **valore della produzione netta** si determina con i seguenti criteri:

- ✓ **Differenza tra il valore e i costi della produzione** di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Codice Civile, con esclusione delle voci di cui ai nn. 9) (*personale dipendente*), 10), lett. c) e d) (*t.f.r. e trattamenti di quiescenza*), 12) (*accantonamenti per rischi*) e 13) (*altri accantonamenti*), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS), la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle in precedenza indicate.
- ✓ Tra gli elementi negativi **non si considerano in ogni caso in deduzione**:
 - a) le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse da quella di cui alla lett. B), n. 9) dell'art. 2425 del Codice Civile (*vedi punto precedente*), nonché i costi per lavoro occasionale, i compensi per co.co.co., co.co.pro e assimilati al lavoro dipendente e gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro;
 - b) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, **desunta dal contratto** (*abbandonando, di fatto, il precedente conteggio forfetario determinato con ripartizione proporzionale degli oneri leasing su tutta la durata del contratto, mentre occorrerà aggiungere quelli maturati per clausole di indicizzazione e separatamente esposti in fattura*);
 - c) le perdite su crediti;
 - d) *****NOVITA*** l'Ici.**
- ✓ I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali né beni merce, **concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. ***DEROGA AL BILANCIO***** Sono in ogni caso ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a 1/18 del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.
- ✓ Indipendentemente dall'effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i **criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa** (*sarà, quindi, necessario controllare scrupolosamente la classificazione del nostro piano dei conti con le voci del bilancio CE, in quanto l'amministrazione*

Il commercialista telematico

finanziaria potrà, ai soli fini di accertamento del tributo IRAP, sindacare le classificazioni di bilancio adottate).

- ✓ È eliminato qualsiasi riferimento alla correlazione tra Ires e Irap per la determinazione della base imponibile per cui le due imposte si scollegano una dall'altra (le spese di rappresentanza, ad esempio, collocate nei servizi alla voce B7 non subiscono più la limitazione di deducibilità prevista ai fini IRES, in quanto rientrano nell'aggregato B che, a parte le eccezioni già viste, è interamente deducibile).

✚ **SOGGETTI IRPEF (impresa)**: per le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate (società di armamento e società di fatto) e le ditte individuali, il **valore della produzione netta** si determina con i seguenti criteri:

- ✓ **Differenza tra l'ammontare dei ricavi** di cui all'art. 85, c. 1, lett. a), b), f), g) (*corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni precedentemente elencati; contributi in denaro, o valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto*) e delle **variazioni delle rimanenze finali** di cui agli articoli del TUIR n. 92 (*merci, materie prime e sussidiarie, semilavorati, altri beni mobili esclusi quelli strumentali, prodotti in corso di lavorazione e lavori in corso*) e 93 (*opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*) e **l'ammontare dei costi** delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.
- ✓ **Non si considerano in ogni caso deducibili:**
 - a) le spese per il personale dipendente e assimilato, nonché i costi per lavoro occasionale, i compensi per co.co.co., co.co.pro e gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro;
 - b) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, **desunta dal contratto** (*abbandonando, di fatto, il precedente conteggio forfaitario determinato con ripartizione proporzionale degli oneri leasing su tutta la durata del contratto, mentre occorrerà aggiungere quelli maturati per clausole di indicizzazione e separatamente esposti in fattura*);
 - c) le perdite su crediti;
 - d) *****NOVITA'***** l'Ici.
- ✓ I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi in deducibili, **concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione** (*a differenza dei soggetti IRES non vengono richiamate le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali né beni merce*).
- ✓ I componenti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione, si assumono secondo le **regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito ai fini dell'imposta personale.**

✚ **SOGGETTI IRPEF (lavoro autonomo)**: per i lavoratori autonomi rimane invariata la determinazione del valore della produzione netta con la sola specifica aggiunta che: **“I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi”**. (*Con ciò mantenendo per il lavoro autonomo anche il conteggio forfaitario determinato con ripartizione proporzionale degli oneri leasing su tutta la durata del contratto, a differenza delle imprese che utilizzano dal 2008 l'importo desunto dal contratto*)

✚ **BANCHE, ENTI E SOCIETA' FINANZIARIE, IMPRESE DI ASSICURAZIONE**: norme specifiche sono emanate per la determinazione di queste società ed enti, che per brevità e interesse troppo specifico di particolari categorie, non sono trattate in questa dispensa.

Il commercialista telematico

DISPOSIZIONI TRANSITORIE COMUNI (solo impresa):

- ✓ L'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti dalla base imponibile Irap fino al periodo d'imposta incorso al 31.12.2007, previa indicazione nell'apposito prospetto del quadro EC, è recuperato a tassazione in **6 quote costanti** a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla suddetta data del 31.12.2007; in corrispondenza di tale recupero, si determina lo **svincolo, per la quota Irap, delle riserve in sospensione** indicate nel suddetto prospetto.
- ✓ Le **quote residue dei componenti negativi rinviati** in base alle precedenti regole IRAP, mantengono il loro regime (*ad eccezione di quelle della riserva sinistri di lungo periodo delle imprese di assicurazioni che verrà rateizzata in sei esercizi*)
- ✓ Resta fermo il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle **plusvalenze o delle altre componenti positive** conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007 e la cui **tassazione** sia stata **rateizzata** in applicazione della precedente disciplina.

ZAMBON Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

29 Gennaio 2008