

# Il commercialista telematico

## RIFORMA DELL'IRAP *l'imposta regionale sulle attività produttive nel panorama tributario "federale"*

*A cura Dott. Ivan Turrisi*

L'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, ovvero di un'attività esercitata da società ed enti, costituisce presupposto oggettivo per l'applicazione dell' I.R.A.P. imposta regionale a carattere reale, nata in seguito alla soppressione di Ilor, Iciap, Tassa sulla Salute, Imposta sul Patrimonio netto, Tassa sulla Partita Iva ed altri contributi minori e concessioni comunali.

L'imposta interessa, in linea di massima, persone fisiche titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo, società semplici ed associazioni di professionisti, produttori di reddito agrario, società di persone, società ed enti Ires, enti non commerciali ed amministrazioni pubbliche e si applica sul "valore della produzione netta" determinata come differenza tra i componenti positivi e negativi analiticamente indicati dal legislatore, differenziati in funzione del soggetto produttore di reddito e della tipologia di attività esercitata nel territorio della singola regione (o provincia autonoma). Il valore della produzione, diminuito delle deduzioni spettanti, forfetarie o per dipendente, è soggetto a tassazione secondo aliquota stabilita dalle singole regioni "fiscalmente autonome" in tale ambito, nei limiti minimi e massimi previsti dalla legge nazionale.

Le novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2008, art. 1 co. 43 hanno, in tal senso, accentuato l'**evoluzione federale** dell'imposta prevedendo che l'Irap **dal 2009 venga istituita con legge regionale**:

- a) l'Irap assume la natura di tributo regionale, richiamando il dettato dell'art.119 della Costituzione;
- b) la quantificazione della base imponibile segue le stesse regole in tutto il territorio nazionale (in maniera tale che i soggetti che producono in varie regioni abbiano univoci criteri di riparto del valore della produzione);
- c) Le Regioni possono modificare aliquota, detrazioni, deduzioni di imposta e introdurre agevolazioni nei limiti stabiliti dalle leggi statali;

La stessa Legge 244/2007 in un ottica di rideterminazione strutturale dell'imposizione, ha introdotto, a far data dal periodo di imposta in corso successivamente al 31 dicembre 2007 (non sono compresi, quindi, i soggetti con periodo a cavallo 2007-2008):

- 1) una riduzione generalizzata dell'aliquota **Irap ordinaria dal 4,25 al 3,9** per cento, controbilanciata da un allargamento della base imponibile che non ha variato il gettito complessivo, che ha lasciata impregiudicata la facoltà delle **Regioni di aumentare fino all'1% l'aliquota base**, ex art. 16, co. 3, D.Lgs.446/1997 (non sono state toccate le aliquote previste per il settore agricolo e per le pubbliche amministrazioni);
- 2) una nuova misura di **deduzioni forfetarie dalla base imponibile**, che sono state ridotte. In particolare, la deduzione di € 5.000 su base annua prevista per ogni lavoratore a tempo

# Il commercialista telematico

indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, viene ridotta dal 2008 ad € 4.600, mentre, per le Regioni Abruzzo, Molise, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia passa da € 10.000 ad € 9.200 (fruibile nel rispetto dei limiti derivanti dalla regola del *de minimis*). Anche la deduzione forfetaria per dipendente viene ridotta, e passa da € 2.000 ad € 1.850, fino ad un massimo di cinque dipendenti.

	2007	2008
<b>DEDUZIONE FORFETARIA X BASE IMPONIBILE</b>		
<i>Fino a 180.759,91</i>	<b>8.000</b>	<b>7.350</b>
<i>Oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91</i>	<b>6.000</b>	<b>5.500</b>
<i>oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91</i>	<b>4.000</b>	<b>3.700</b>
<i>oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91</i>	<b>2.000</b>	<b>1.850</b>
<b>DEDUZIONE FORFETARIA X OGNI DIPENDENTE A TEMPO INDETERMINATO IMPIEGATO NEL PERIODO</b>		
<i>Deduzione 'base'</i>	<b>5.000</b>	<b>4.600</b>
<i>Deduzione 'base' regioni sud e isole</i>	<b>10.000</b>	<b>9.200</b>
<b>DEDUZIONE FORFETARIA FINO A 5 DIPENDENTI</b>	<b>2.000</b>	<b>1.850</b>

Sono state, inoltre, modificate e differenziate tra soggetti Ires e soggetti Irpef le deduzioni forfetarie in relazione alla base imponibile. Per le persone fisiche, le società in nome collettivo e in accomandita semplice esercenti attività commerciali e per le persone fisiche e le società semplici esercenti arti e professioni, infatti, gli importi della deduzione forfetaria, spettante a seconda della base imponibile, sono aumentati rispettivamente di € 2.150, € 1.625, € 1.050 ed € 525.

La riforma legislativa dell'Irap prevede inoltre che **la dichiarazione annuale dell'imposta regionale sulle attività produttive non deve essere più presentata in forma unificata (Modello Unico) e deve essere presentata direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo in forma autonoma.** Un decreto di natura non regolamentare del ministro dell'Economia e delle Finanze che stabilirà entro il 31 marzo 2008 i nuovi termini e le modalità di presentazione della dichiarazione Irap, oltre che le opportune disposizioni di coordinamento, che riservano, comunque, all'**Agenzia delle Entrate le attività di liquidazione, accertamento e riscossione** dell'imposta nei territori delle singole Regioni o Province autonome.

## Società di capitali ed enti commerciali

La disciplina Irap prevista per i soggetti indicati nell'art.73, co. 1, lett. a) e b) del D.P.R. 917/1986 diviene, per effetto delle modifiche introdotte, **una derivazione contabile non influenzata da variazioni fiscali.** Nel calcolo della base imponibile Irap assumono importanza i soli valori contabili presenti nel bilancio, rilevati ed accertati secondo i criteri di competenza, classificazione e quantificazione previsti dai principi contabili (nazionali ed internazionali) adottati

# Il commercialista telematico

dall'impresa, sui quali resta fermo il potere di controllo e valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'adozione ai fini Irap dei principi contabili internazionali, in particolare, si è resa necessaria per evitare che i soggetti obbligati a tali dettami, dovessero riclassificare il proprio bilancio secondo criteri nazionali, con evidente dispendio di risorse e difficoltà di comparazione.

L'eliminazione delle interferenze fiscali dalla base imponibile Irap, abroga l'art. 11 bis del Dlgs 446/97 per le società di capitali e gli enti commerciali, ma non per le persone fisiche e le società di persone che devono, invece, tenere conto della normativa prevista dal Tuir sul reddito d'impresa, perchè i componenti vengono assunti secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa.

I componenti positivi e le plusvalenze conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e rateizzati in applicazione di precedenti discipline tributarie, nonché i componenti negativi la cui deduzione sia stata rinviata, concorrono alla formazione della base imponibile secondo le regole previgenti (eccezione la riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni ex art. 111, co. 3, Tuir).

Il valore della produzione netta si determina come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Codice civile. Le voci di Conto economico **indeducibili ai fini Irap** sono principalmente quelle del **personale, alcune svalutazioni ed accantonamenti**, secondo lo schema seguente:

## VALORE DELLA PRODUZIONE (A)

*01 ricavi delle vendite e delle prestazioni;*

*02 variazioni delle rimanenze, di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;*

*03 variazioni dei lavori in corso su ordinazione;*

*04 incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;*

*05 altri ricavi e proventi;*

## COSTI DELLA PRODUZIONE (B)

*06 per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;*

*07 per servizi;*

*08 per godimento beni di terzi;*

*09 per il personale (indeducibili);*

*10 ammortamenti e svalutazioni*

*lett c – altre svalutazioni immobilizzazioni(indeducibili)*

# Il commercialista telematico

*lett.d - svalutazioni di crediti dell' attivo circolante e delle disponibilità liquide (indeducibili);*

*11 variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;*

*12 accantonamenti per rischi (indeducibili);*

*13 altri accantonamenti (indeducibili);*

*14 oneri diversi di gestione*

**A-B =VALORE DELLA PRODUZIONE**

Le spese per il personale, in particolare, non sono deducibili anche se classificate in voci di bilancio diverse dalla B 9 e, tra l'altro, non sono più deducibili le somme erogate a terzi per l'acquisizione di servizi e di beni destinati alla generalità o a categorie di dipendenti, né le somme erogate ai dipendenti ed ai collaboratori a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative.

Altri costi indeducibili sono quelli per il lavoro occasionale, i compensi per co.co.pro. o assimilati al lavoro dipendente, gli obblighi di fare, non fare, permettere, gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, le perdite su crediti e l'Ici. Contestualmente viene abrogata la norma che prevedeva la rilevanza di plusminusvalenze relative a cessioni di beni strumentali non derivanti da trasferimenti di azienda e quella relativa al personale distaccato presso terzi.

La base imponibile è, comunque, determinata anche da plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili diversi da quelli strumentali e da beni merce, da quote di ammortamento del costo di acquisto di marchi di impresa o di avviamento (in misura non superiore ad 1/18 indipendentemente dall'imputazione a conto economico) e da componenti negativi o positivi classificabili in voci di conto economico correlate a componenti di reddito rilevanti per la determinazione della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

**Non si hanno più a fini IRAP alcune limitazioni stabilite dal TUIR** nella determinazione della base imponibile IRES quali:

- *Spese di rappresentanza*
- *Costi per autovetture e telefoni*
- *Ammortamenti civilistici (senza limite aliquota fiscale)*
- *Liberalità classificate in B14 (sempre deducibili)*
- *Canoni leasing deducibili indipendentemente da durata del contratto*
- *Plusvalenze (non più rateizzabili)*
- *Spese di manutenzione sui beni strumentali (senza limite plafond)*

## **Società di persone, imprese individuali e lavoratori autonomi**

La base imponibile di società di persone ed imprese individuali, a differenza di quanto descritto per i soggetti Ires, è determinata in riferimento alle norme tributarie, senza alcuna derivazione diretta da criteri civilistici di quantificazione e qualificazione.

# Il commercialista telematico

I componenti di reddito devono, infatti, essere assunti secondo le **regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valide ai fini tributari** per la determinazione del reddito d'impresa.

Il valore della produzione Irap è pari alla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 del D.P.R. 917/1986 e delle variazioni di rimanenze finali e l'ammontare dei costi sostenuti per materie prime, sussidiarie e di consumo, di quelli delle merci, dei servizi, degli ammortamenti e dei canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali. Restano **indeducibili le medesime componenti individuate per le società di capitali**, quali le spese per il personale dipendente e assimilato ed i compensi occasionali, gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro, gli interessi dei canoni di locazione finanziaria, le perdite su crediti e l'Ici.

I lavoratori autonomi, determinano a loro volta il valore della produzione netta assumendo i compensi, i costi e gli altri componenti così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.

I soggetti che si trovano in contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione della base imponibile Irap con gli stessi criteri previsti per le società di capitali, ma devono rispettare un vincolo di almeno tre anni.

## Banche ed enti finanziari

Il valore della produzione di banche ed enti finanziari è desunto dal bilancio redatto in conformità all'art. 9, co. 1, del D.lgs. 38/2005 e secondo i dettami stabiliti dalla Banca di Italia. Il D.Lgs. 446/1997 istitutivo dell'Irap prevede in proposito all'art 6 co.1 che:

- il margine di intermediazione relativo ai **dividendi sia considerato al 50%**;
- **gli ammortamenti e le spese generali siano dedotti al 90%**;

Le determinazioni di Conto Economico riguardanti gli altri componenti seguono la stessa disciplina esaminata, ovviamente con i distinguo riguardanti le perdite su crediti.

## Assicurazioni

Tali società determinano il valore della produzione dal Conto Economico redatto in conformità ai criteri contenuti nel D.Lgs. 26 maggio 1997 n. 173, ed alle prescrizioni stabilite dall'Isvap.

Il D.Lgs. 446/1997 art. 7 stabilisce, in merito, che la base imponibile sia data dalla somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni e del conto tecnico dei rami vita, da cui dedurre:

- **i dividendi al 50%**;
- **gli ammortamenti di beni strumentali e altre spese di amministrazione al 90%**;

Il valore della produzione è influenzato, a differenza delle altre società, anche dalle svalutazioni, dalle perdite e dalla ripresa di valore dei crediti

# Il commercialista telematico

## Società di comodo

Le novità introdotte dalla Finanziaria 2008, non modificano i criteri di determinazione della base imponibile Irap già previsti per le società di comodo. La disciplina “non operativa” prevista su tutto il territorio nazionale, dispone, a tal proposito, uno specifico criterio di determinazione del valore minimo della produzione Irap, indipendente da quello analitico previsto dal decreto D.lgs 446/97. Tale valore ai sensi della Legge 724/94 art. 30 co. 3 bis è pari all'importo del reddito minimo presunto Ires (determinato in funzione di alcuni componenti patrimoniali moltiplicati con appositi coefficienti), incrementato delle componenti normalmente non deducibili dalla base imponibile Irap (retribuzioni sostenute per il personale dipendente, compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, interessi passivi) e decrementato delle agevolazioni e delle deduzioni specifiche ("cuneo fiscale" per i dipendenti a tempo indeterminato). Il valore da assumere ai fini Irap, dovrà essere il maggiore tra quello della produzione effettiva e quello minimo determinato in via presuntiva, indipendentemente dal reddito Ires dichiarato.

***Dott. Cosimo Turrisi***  
***01 Aprile 2008***