



Workshop ABI Formazione
Roma, 8 aprile 2007

***IRAP:
la nuova base imponibile***

di Paola Bartoli

Legge finanziaria per il 2008



Le principali novità apportate in materia di IRAP
riguardano:

- I. Natura del tributo
- II. Modalità di presentazione delle dichiarazioni
- III. Riduzione dell'aliquota ordinaria
- IV. Struttura dell'imposta
- V. Regime transitorio

I. Natura del tributo

(commi da 43 a 45 dell'articolo 1)

- L'IRAP diventa tributo proprio della Regione e, a decorrere dal 1 gennaio 2009, sarà istituita con legge regionale

(ferma restando l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali, le regioni non potranno modificare le disposizioni concernenti la base imponibile ma potranno modificare gli altri parametri quali l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni dall'imponibile nonché introdurre speciali agevolazioni)

- La Conferenza Stato-regioni dovrà approvare lo schema di regolamento-tipo regionale recante la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dell'IRAP

(in attesa dell'emanazione dei regolamenti regionali conformi al regolamento tipo lo svolgimento delle suddette attività prosegue nelle forme e nei modi previsti dalla legislazione vigente)

II. Modalità di presentazione delle dichiarazioni

(comma 52 dell'articolo 1)

- A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione annuale IRAP non dovrà essere più presentata in forma unificata

(la dichiarazione annuale IRAP dovrà essere presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma in cui il soggetto passivo ha il domicilio fiscale)

- I nuovi termini e le modalità di presentazione della dichiarazione IRAP sono stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze

(da emanarsi entro il 31 marzo 2008)

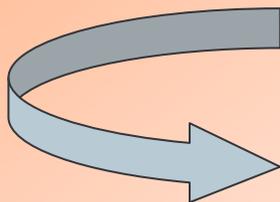
III. Riduzione dell'aliquota ordinaria

(comma 50 e comma 226 dell'articolo 1)

- A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, l'aliquota ordinaria passa dal 4,25% al 3,9%
- Le aliquote vigenti alla data del 1° gennaio 2008, qualora modificate dalle regioni, dovranno essere ricalcolate sulla base di un coefficiente pari a 0,9176

Es: maggiorazione del 0,5% deliberata anteriormente al 1° gennaio 2008, diventa

0,4588% ($0,5 * 0,9176$)

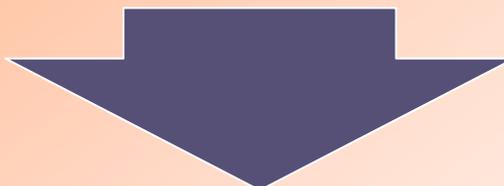


la nuova aliquota maggiorata sarà pari a $3,9 + 0,4588 = 4,3588$

IV. Struttura dell'imposta

(comma 50 dell'articolo 1)

A) La base imponibile IRAP subisce un completo sganciamento dall'IRES (abrogazione dell'articolo 11-bis del d.lgs. N. 446 del 1997)



RIDUZIONE COSTI DI COMPLIANCE

- Semplificazione delle procedure di autoliquidazione
- Eliminazione dai bilanci della rilevazione delle imposte differite o anticipate IRAP

Si abbandona il principio per il quale i componenti IRAP si assumono sulla base delle regole IRES

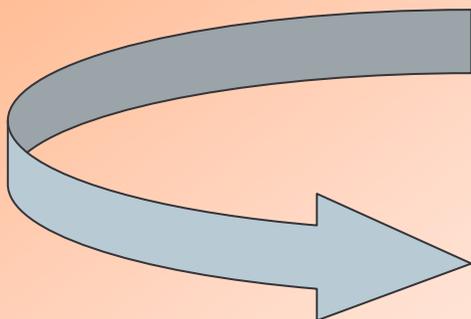
I componenti positivi e negativi rilevano sulla base delle risultanze del conto economico, redatto secondo i corretti principi contabili

Eccezione Ammortamento marchi e avviamento: deducibilità nei limiti di un diciottesimo del costo, a prescindere dall'imputazione a conto economico

“Indipendentemente dalla 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.”

(v. art. 5, comma 5, del d.lgs. n.446/1997)

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle utilizzate dai soggetti che applicano le disposizioni del codice civile.
(v. articolo 5, comma 2, d.lgs. n.446/1997)



Viene meno l'obbligo, per i soggetti IAS, di rettificare il valore della produzione tenendo conto anche dei componenti positivi e negativi imputati direttamente a patrimonio

Alcune conseguenze della nuova impostazione:

- deducibilità integrale dei costi imputati in voci rilevanti del conto economico senza applicazione delle limitazioni previste ai fini IRES (costi autovetture aziendali, costi telefoni cellulari, spese di manutenzione ordinaria, ammortamenti eccedenti i coefficienti tabellari di cui al D.M. 31 dicembre 1988;
- tassazione integrale delle plusvalenze nell'esercizio di realizzo;
- non tassazione al valore normale dei ricavi e plusvalenze dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- non tassazione di ricavi e plusvalenze derivanti da operazioni intercorse con parti correlate non residenti (transfer pricing)

Accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri:

Lo sganciamento dell'IRAP dall'IRES crea qualche difficoltà per la deduzione, al momento della realizzazione dell'evento, dei costi per i quali è stato effettuato l'accantonamento (in via estimativa) in precedenti esercizi.

L'Agenzia delle entrate ha confermato la deducibilità di tali costi a condizione che questi, in mancanza dell'utilizzo diretto del fondo, sarebbero confluiti in una voce rilevante per la determinazione della base imponibile IRAP (v. circolare del 19 febbraio 2008, n. 12)

B) Viene confermato il principio di correlazione

I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini IRAP concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

-
- Viene confermata la rilevanza di contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.
 - Le plus/minus derivanti da cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.

La norma non prevede più come prima il concorso alla formazione della base imponibile IRAP delle plusvalenze e delle minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda.

C) Vengono modificate le disposizioni concernenti la determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali



base
imponibile
IRAP

=

Differenza tra valore e costi della produzione di cui alle macroclassi A e B del Conto economico.

ESCLUSI

voci B.9, B.10.c, B.10.d, B12 e B13

(spese per il personale, svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, accantonamenti per rischi e altri accantonamenti)

tra i componenti negativi :

- costi del personale, anche se classificati in voci diverse da B.9;
- compensi dei collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori;
- quota interessi dei canoni di leasing desunti dal contratto;
- utili spettanti agli associati in partecipazione
- ICI

D) Vengono modificate le disposizioni concernenti la determinazione del valore della produzione netta delle c.d. “holding industriali”



base
imponibile
IRAP

=

Si aggiunge a quanto previsto per le società di capitali la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati.

E) Viene introdotta una base imponibile ad hoc per le società di persone e le ditte individuali

differenza tra i “valori fiscali” di:

- ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g), TUIR [con esclusione dei ricavi di natura finanziaria]
- variazioni delle rimanenze finali [artt. 92 e 93, TUIR]

-

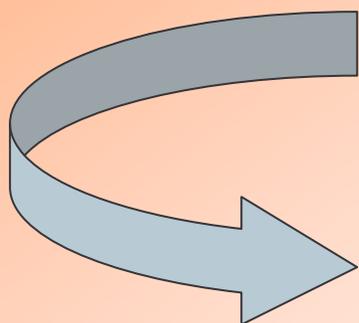
- costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- costi per servizi;
- ammortamenti;
- canoni di locazione, anche finanziaria dei beni strumentali

ESCLUSI :

- costi del personale, anche se classificati in voci diverse da B.9;
- compensi dei collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori;
- quota interessi dei canoni di leasing desunta dal contratto;
- utili spettanti agli associati in partecipazione;
- perdite su crediti;
- ICI.

F) Vengono modificate le disposizioni concernenti la determinazione del valore della produzione netta di banche ed enti finanziari

Si fa riferimento alle voci del conto economico redatto secondo i criteri contenuti nei provvedimenti emanati dalla Banca d'Italia (circolare del 22 dicembre 2005, n. 262 e provvedimento del 14 febbraio 2006)



Viene meno la necessità di redigere il prospetto di raccordo al fine di riclassificare il bilancio IAS in base ai vecchi schemi di bilancio e determinare le componenti rilevanti IRAP

Semplificazione procedure di autoliquidazione

-
- Si conferma la rilevanza di contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.

 - Le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.

Base imponibile per le banche e gli altri enti e società finanziari:

Margine di intermediazione ridotto del 50% dei dividendi

(-) 90% degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali ad uso funzionale

(-) 90% delle spese amministrative diverse da quelle per il personale

(+) 100% dei contributi erogati in base a disposizione di legge (esclusi quelli correlati a costi indeducibili)

Margine di intermediazione (voce 120 CE):

Voce 10 – Interessi attivi e proventi assimilati (+)

Voce 20 – Interessi passivi e oneri assimilati (-)

Voce 40 – Commissioni attive (+)

Voce 50 – Commissioni passive (-)

Voce 70 – Dividendi e proventi simili (+)

Voce 80 - Risultato netto dell'attività di negoziazione (+/-)

Voce 90 – Risultato netto dell'attività di copertura (+/-)

Voce 100 – Utili (perdite) da cessione o riacquisto di.. (+/-)

Voce 110 – Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al *fair value* (+/-)

Non è, inoltre, consentita la deduzione:

- dei compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente (come in passato);
- degli utili spettanti agli associati in partecipazione quando l'apporto è costituito dalla sola prestazione di lavoro (come in passato);
- dei compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (come in passato);
- dei compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (nuova previsione);

-
- dei costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa (come in passato);
 - della componente puntuale degli interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto (e non più calcolata in maniera forfetaria come previsto dal d.m. 24 aprile 1998);
 - delle rettifiche/riprese di valore su crediti alla clientela (come in passato);
 - dell'ICI (nuova previsione).

Sono confermate:

- l'applicazione del cuneo fiscale senza pro rata di deducibilità degli interessi passivi;
- l'applicazione del principio di correlazione;
- la deduzione di quote di ammortamento dei marchi d'impresa e di avviamento in misura non superiore a 1/18 del loro costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

Base imponibile per le SIM:

- (+) Interessi attivi e proventi assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine
- (+) Commissioni attive riferite ai servizi prestati dall'intermediario
- (-) Interessi passivi ed oneri assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine
- (-) Commissioni passive riferite ai servizi prestati dall'intermediario
- (-) 90% degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali ad uso funzionale
- (-) 90% delle spese amministrative diverse da quelle per il personale

Base imponibile per le SGR:

(+) Commissioni attive

(-) Commissioni passive

(-) 90% degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali ad uso funzionale

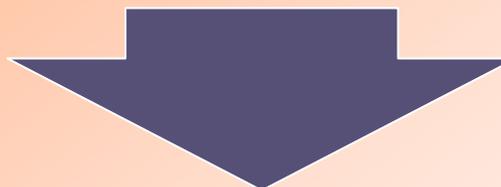
(-) 90% delle spese amministrative diverse da quelle per il personale

Base imponibile per le SICAV:

- (+) Commissioni attive di sottoscrizione
- (-) Commissioni passive dovute ai soggetti collocatori
- (-) 90% degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali ad uso funzionale
- (-) 90% delle spese amministrative diverse da quelle per il personale

G) Viene introdotta una specifica previsione per la Banca d'Italia e l'U.I.C.

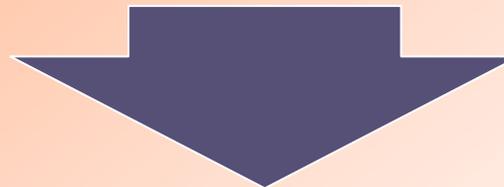
Si fa riferimento al bilancio redatto in conformità ai criteri di rilevazione e di redazione adottati da BCE ai sensi dello Statuto del Sistema europeo delle banche centrali (SEBC) e alle raccomandazioni della stessa



La base imponibile è costituita dalla somma algebrica delle seguenti componenti: a) interessi netti; b) risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe; c) costi per servizi di produzione di banconote; d) risultato netto della redistribuzione del reddito monetario; e) 90% ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali f) 90% spese di amministrazione.

H) Viene modificata la base imponibile delle imprese di assicurazione

Si fa riferimento al bilancio redatto in conformità ai criteri contenuti nel d.lgs. 26 maggio 1997, n. 173 e alle istruzioni impartite dall'ISVAP con il provvedimento n. 735 del 1 dicembre 1997, pubblicato nel supplemento ordinario della G.U. n. 289 del 12 dicembre 1997



Il conto economico delle imprese di assicurazioni è suddiviso in:

- conto tecnico (dei rami danni e vita)
- conto non tecnico (escluso dalla base imponibile IRAP)

La base imponibile è determinata apportando alla somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni (voce 29) e del conto tecnico dei rami vita (voce 80) del conto economico le seguenti variazioni:

- (-) 90% degli ammortamenti dei beni strumentali, ovunque classificati;
- (-) 90% delle altre spese di amministrazione (voci 24 e 70)
- (-) 50% dei dividendi (voce 33)

I) Disposizioni comuni

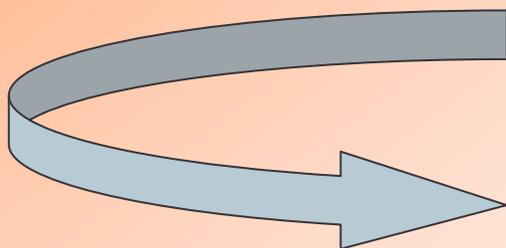
RIDUZIONE

- deduzione su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato a tempo indeterminato
da € 5.000
a € 4.600
- deduzione su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato a tempo indeterminato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia
da € 10.000
a € 9.200
- riduzione degli importi massimi ammessi in deduzione in base all'ammontare della base imponibile
da € 8000 € 6.000, € 4.000 e € 2.000
a € 7.350, € 5.500, € 3.700 e € 1.850
- riduzione della deduzione annua dalla base imponibile per ogni lavoratore dipendente, ex art. 11, comma 4-bis1
da € 2.000
a € 1.850

▪ Viene abrogato il comma 2 dell'articolo 11, disposizione che prevedeva :

a) la deducibilità delle somme erogate a terzi per l'acquisizione dei beni e servizi destinati alla generalità o categorie dei dipendenti e collaboratori e delle somme a questi erogate a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative (vitto, alloggio, etc..)

b) Il mancato concorso alla formazione della base imponibile degli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione



Risol. n. 2 del 2008 del DPF

Chiarisce che resta ferma per il soggetto distaccante, o per l'impresa di lavoro interinale, la neutralizzazione delle somme ricevute a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi e, per il soggetto distaccatario o che impiega il lavoratore, la tassazione delle somme stesse.

“con specifico riferimento ai soggetti che determinano l’IRAP sui dati del conto economico, tale soluzione, del resto, già discende direttamente dalle stesse regole di determinazione della base imponibile che rinviano alla classificazione dei componenti positivi e negativi secondo i corretti principi contabili. In questo senso, per i soggetti tenuti alla redazione del conto economico secondo i principi contabili nazionali, il Documento interpretativo n. 1 del Principio contabile n. 12 del 13 luglio 2005 indica espressamente che l’impresa distaccataria o che utilizza il lavoratore deve indicare il rimborso erogato al soggetto distaccante o all’agenzia di lavoro interinale tra i costi del personale dipendente classificati nella voce B9 del conto economico. Ma il medesimo criterio non può non valere evidentemente per tutti gli altri soggetti passivi dell’IRAP”

(ris. DPF n. 2 del 12 febbraio 2008)

V. Regime transitorio

(comma 51 dell'articolo 1)

- L'ammontare dei componenti negativi dedotti fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007, indicati nel quadro EC, viene recuperato a tassazione in 6 quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, con conseguente svincolo, per la quota IRAP, delle riserve in sospensione d'imposta indicate nel quadro EC;
- continuano ad applicarsi le regole precedenti per le quote residue dei componenti negativi la cui deduzione è stata rinviata ai periodi d'imposta successivi;
- resta fermo il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze e delle altre componenti positive conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007, la cui tassazione è stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina.



Decreto ministeriale 3 marzo 2008
(Articolo 2, comma 3)

Coordinamento con l'imposta sostitutiva di cui al comma 48, dell'articolo 1 della legge finanziaria per il 2008

L'opzione per l'imposta sostitutiva di cui al comma 48 dell'art. 1, prevista per il recupero a tassazione delle deduzioni extracontabili effettuate in precedenti periodi d'imposta, comporta la disapplicazione, in relazione alle differenze di valore ad essa assoggettate, delle disposizioni contenute nel comma 51, secondo periodo, concernenti il recupero a tassazione in quote costanti delle medesime differenze agli effetti dell'IRAP e il conseguente svincolo delle riserve in sospensione d'imposta.

Nel caso in cui la suddetta opzione sia esercitata successivamente al suo primo periodo di applicazione, la parte delle quote costanti già recuperate a tassazione ai fini dell'IRAP, in correlazione alle medesime differenze assoggettate ad imposta sostitutiva, costituisce componente negativo del valore della produzione deducibile, agli effetti dell'IRAP relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.