

MODIFICHE all'IRAP

di Paolo Adriano Stella

Il decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 506 (pubblicato sul supplemento ordinario n. 232/L alla Gazzetta ufficiale del 31 dicembre 1999, n. 306), ha modificato ulteriormente la disciplina relativa all'imposta regionale sulle attività produttive.

La relazione al decreto legislativo in esame, dopo aver ricordato che la **disciplina istitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive**, nella parte riguardante la determinazione della base imponibile delle imprese in genere, era stata di **recente modificata dal D.Lgs. 10.6.1999, n. 176** (CFF ● 4090Q) (correzioni introdotte al fine di ovviare a possibili divergenze tra costo fiscale ai fini Irap e costo fiscale ai fini Irpef - Irpeg; attrazione nella base imponibile delle sopravvenienze attive e passive; riconoscimento della rilevanza degli elementi classificabili in voci di conto economico straordinarie o comunque diverse da quelle espressamente individuate dagli artt. 5, 6 e 7 del D.Lgs. 446/1997 ma correlati a voci ordinarie), ha precisato che il nuovo intervento correttivo si è reso necessario nell'ottica di una **ulteriore semplificazione e razionalizzazione del sistema**.

Cercando, da un lato, di **completare il processo di omogeneizzazione della base imponibile dell'Irap con quella delle imposte sui redditi** e, dall'altro, introdurre **specifiche disposizioni di chiusura** volte a regolare il trattamento, ai fini del valore della produzione, di **talune componenti di origine meramente fiscale**.

Il legislatore si è pertanto posto l'**obiettivo di eliminare** il cosiddetto **«terzo binario»** ovvero

quell'ulteriore livello di analisi (dopo la riclassificazione dei componenti secondo lo schema introdotto dal D.Lgs. 127/1991 ed il loro trattamento ai fini delle imposte sui redditi) imposto dalla normativa Irap per la determinazione della base imponibile della stessa imposta (risultato, come vedremo meglio in seguito, non completamente raggiunto).

La stessa relazione ricorda inoltre che le **disposizioni** aventi effettiva **portata innovativa** (che saranno illustrate nel prosieguo), hanno **decorrenza** applicativa a partire dal **periodo di imposta in corso** alla data di **entrata in vigore del provvedimento**.

Le **novità** introdotte riguardano essenzialmente la determinazione della **base imponibile delle imprese commerciali ed industriali**, delle **amministrazioni pubbliche** e delle **banche ed altri enti finanziari**.

Imprese commerciali ed industriali

La nuova formulazione dell'art. 5 relativo alla determinazione del valore della produzione netta delle imprese commerciali ed industriali, prevede che la **base imponibile** sia determinata dalla **differenza** tra la somma delle voci classificabili nel **valore della produzione** di cui al primo comma lettera A) dell'art. 2425 c.c., e la somma di quelle classificabili nei **costi della produzione** di cui alla lettera B) del medesimo comma.

ad **esclusione delle perdite su crediti** e delle **spese per il personale dipendente**. Detta disposizione, conclude l'art. 5, opera anche per i soggetti non tenuti

all'applicazione del citato art. 2425.

Alla luce delle modifiche apportate pertanto, **partecipano alla determinazione della base imponibile Irap, anche le svalutazioni delle immobilizzazioni** (B10c), le **svalutazioni dei crediti** compresi nell'**attivo circolante** e delle **disponibilità liquide** (B10d) ed infine gli **accantonamenti per rischi** (B12) e gli **altri accantonamenti** (B13).

In base al previgente art. 11, co. 1-ter (soppresso alla luce della nuova modalità di determinazione della base imponibile), in deroga alla generale indeducibilità ai fini Irap degli accantonamenti, era consentito dedurre, nei limiti di quanto previsto per le imposte sui redditi, le poste di natura estimativa di cui agli artt. 70, co. 3 e 73, co. 1, 2 e 3 del D.P.R. 917/1986. In tal senso era intervenuta la C.M. 4.6.1998, n. 141/E a precisare che gli ammortamenti dell'affittuario d'azienda non partecipano alla base imponibile dell'imposta, in quanto civilisticamente considerati accantonamenti.

Nel nuovo art. 11-bis è stabilito, a differenza del previgente art. 11 che faceva riferimento alle sole variazioni previste dal Tuir, che i **componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi**.

Ne discende che in presenza di **elementi classificabili in voci di conto economico rilevanti** sia ai

fini dell'imposta regionale sulle attività produttive che ai **fini delle imposte sui redditi**, gli stessi devono essere **assunti ai fini Irap** secondo i **criteri** previsti dagli artt. da 53 a 74 del D.P.R. 917/1986 ed in base ai **principi generali di determinazione del reddito** di impresa stabiliti dagli artt. 75 e 76 dello stesso Tuir (CFF ● 5175 e 5176).

Pertanto anche gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti (e tra questi quelli effettuati dall'affittuario d'azienda per il mantenimento in efficienza dei beni strumentali), introdotti nella base imponibile Irap, rileveranno ai fini di tale imposta con i limiti e le modalità previste dal D.P.R. 917/1986.

Come è facile osservare da un'attenta lettura del novellato art. 5, mentre le **perdite su crediti** costituiscono **componenti negativi non deducibili** ai fini Irap, gli **accantonamenti e/o la svalutazione dei crediti** compresi nell'**attivo circolante** e delle **disponibilità liquide** (rispettivamente previste alle voci B12 e B10d del conto economico) potrebbero poter **partecipare alla determinazione della base imponibile** dell'imposta in esame.

Tale **eventualità è esclusa** dalla **relazione al decreto** che, con riferimento alle perdite su crediti, precisa che le stesse non partecipano alla formazione della base imponibile vuoi se imputate al conto economico in via meramente estimativa attraverso accantonamenti o svalutazioni dei crediti, vuoi se ivi rilevate a seguito di realizzazioni definitive. Possiamo pertanto concludere affermando che, nonostante la modifica dell'art. 5, **gli accantonamenti estimativi** continuano, al pari del realizzo definitivo della perdita su crediti, ad essere **indeducibili ai fini Irap**.

Il riformulato art. 11, non presenta modifiche in relazione alla

possibilità di dedurre i contributi per le **assicurazioni obbligatorie** contro gli **infortuni sul lavoro** e le **spese** relative agli **apprendisti** e, nei limiti del **70%** le spese per il **personale** assunto con contratto di **formazione lavoro**.

Allo stesso modo, non hanno subito modifiche le **componenti non ammesse** in deduzione ai fini Irap:

- costi relativi al personale classificabili nell'art. 2425, co. 1, lett. B), numeri 9) e 14) del c.c.;
- compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (art. 81, co. 1, lett. l), Tuir (CFF ● 5181)) e le indennità e i rimborsi di cui alla lett. m) del co. 1 dell'art. 81, Tuir;
- costi per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, co. 2, lett. a) e 3, Tuir (CFF ● 5149);
- compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente (art. 47 Tuir (CFF ● 5147));
- utili spettanti agli associati in partecipazione (lett. c), art. 49, co. 2, Tuir (CFF ● 5149));
- canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi.

Partecipano comunque alla determinazione della base imponibile Irap (e sono pertanto **deducibili**) le **somme erogate a terzi** per l'**acquisizione di beni e servizi** destinati alla **generalità dei dipendenti** e dei **collaboratori** e quelle erogate ai dipendenti e **collaboratori** medesimi a titolo di **rimborso analitico di spese** sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative. I dubbi sorti, a seguito dell'utilizzo da parte del legislatore dell'espressione «generalità dei dipendenti e dei collaboratori», circa una presunta indeducibilità delle spese sostenute

te solo a favore di alcune categorie di dipendenti e/o altri collaboratori, non dovrebbero avere fondamento in quanto:

- la relazione al decreto correttivo sostiene che l'art. 11 *ripropone sostanzialmente la disciplina vigente*;
 - l'interpretazione letterale del primo comma dell'art. 11 che dispone l'indeducibilità dei costi relativi al personale classificabili nell'art. 2425, co. 1, lett. b) numeri 9) e 14) del codice civile, fa ritenere che tutti i costi relativi al personale classificabili per natura in voci diverse dai numeri 9) e 14) dovrebbero continuare ad essere deducibili ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a prescindere dalla loro destinazione o meno alla generalità dei dipendenti.
- In merito ai **rimborsi spese**, la relazione allo schema di decreto considera **deducibili** ai fini Irap, le somme corrisposte ai dipendenti e collaboratori a titolo di **rimborso documentato delle spese** da essi **sostenute nell'espletamento dell'attività lavorativa** a fronte di **prestazioni di servizi** o di **cessioni di beni** ricevute da **terzi**, quali ad esempio le spese di viaggio, alloggio e vitto.

Ne discende che le **indennità forfetarie di trasferta** (non costituendo rimborsi analitici) e le **indennità chilometriche** (non derivando da prestazioni ricevute da terzi), rimangono **indeducibili** ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

È confermato che gli **importi spettanti a titolo di recupero di oneri del personale distaccato** presso terzi **non concorrono alla formazione della base imponibile**; in particolare nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, gli importi sostenuti si considerano relativi al personale dipendente e pertanto non ammessi in deduzione ovvero concorrenti

alla formazione della base imponibile nel caso in cui si applichi il sistema retributivo (artt. 10, co. 1 e 10-bis, co. 1).

Il novellato art. 11 al terzo comma precisa che ai fini della **determinazione della base imponibile** di cui agli artt. 5 (imprese commerciali ed industriali), 6 (istituti di credito) e 7 (compagnie di assicurazioni), concorrono anche i **proventi** e gli **oneri classificabili tra le voci diverse** da quelle **indicate** in detti articoli, **se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione** di periodi di imposta precedenti o successivi e, in ogni caso, le **plusvalenze** e le **minusvalenze** relative a **beni strumentali** non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, nonché i **contributi** erogati a norma di legge con **esclusione** di quelli **correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione**.

Associazione in partecipazione

L'**indeducibilità** degli **utili spettanti agli associati in partecipazione**, classificati nella lett. c) dell'art. 49, co. 2, è stata posta dal legislatore con lo **scopo** di assimilare tali componenti alle retribuzioni del personale dipendente, dei compensi dei collaboratori coordinati e continuativi e dei prestatori occasionali di lavoro autonomo, alla luce del carattere remuneratorio che l'erogazione degli utili assume, pur nell'ambito di un rapporto associativo, di un'attività lavorativa.

Il Ministero delle Finanze è intervenuto recentemente con la **C.M. 21.9.1999, n. 189/E** a chiarire che se l'**associato** in partecipazione è **imprenditore** e pertanto la quota di utile ad esso spettante produce reddito di impresa assoggettato ad Irap, la stessa quota **diviene deducibile** per l'**associante**.

Correttamente l'Assonime con-

la **circolare 17.6.1999, n. 52**, ha precisato che nell'ambito di un'associazione in partecipazione tra imprese, occorre definire la **natura dell'apporto** fornito dall'associato. Nel caso di **apporto di capitali**, siano essi denaro o altri beni materiali e immateriali, l'associato effettua un **investimento** che potrà essere restituito dall'associante al termine del contratto salvo la presenza di perdite.

In questo caso l'Assonime ha sostenuto che l'utile percepito dall'associato ha natura di provento finanziario (riclassificabile nella voce C16d del conto economico) mentre per l'associante riveste la qualifica di onere finanziario: ne discende che entrambe le componenti non rilevano ai fini Irap.

Viceversa laddove l'**apporto** dell'associato consista nel **mettere a disposizione** (conferire) la **propria organizzazione imprenditoriale**, il contratto assume il carattere di **cointeressenza**. Non vi sarà, a differenza del primo caso, alcuna restituzione al termine del contratto. La quota di utile ricevuta dall'associato rappresenterà per lo stesso un ricavo da riclassificare tra i componenti della gestione caratteristica nella voce A)1 del conto economico, mentre la stessa costituirà per l'associante un costo della produzione da riclassificare nella voce B). Pertanto, mentre l'associato impresa tasserà ai fini Irap, la quota di utile ricevuta dall'associante, quest'ultimo potrà portarla in deduzione.

Principi contabili

Ha sollevato perplessità il nuovo **quarto comma dell'art. 11** del D.Lgs. 446/1997 (CFF ● 4084) che ha **eliminato** il **previgente riferimento ai corretti principi contabili**. Attualmente la norma stabilisce che indipendentemente dalla collocazione nel conto eco-

nomico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione. Precedentemente, come anticipato, la norma parlava di classificazione secondo corretti principi contabili.

Tutti i commentatori hanno già fatto notare che, a differenza di quanto affermato nella relazione al decreto correttivo in cui si può leggere *«poiché su questo tema si sono generate tesi contrastanti, si è ritenuto opportuno modificare la norma, con finalità di chiarificazione»*, il documento interpretativo del principio n. 12 del Consiglio nazionale dei dottori Commercialisti e dei ragionieri ha rappresentato e rappresenterà anche in futuro la guida per la corretta classificazione delle voci di bilancio.

Il Ministero delle Finanze pare comunque intenzionato a «recuperare» il riferimento ai principi contabili elaborati dalle categorie professionali nell'aprile del 1998, mediante un loro richiamo nelle istruzioni alle dichiarazioni dei redditi attualmente in preparazione.

Resiste il «terzo binario»

La **base imponibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive**, non risulta essere perfettamente **allineata alla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi**.

Il nuovo art. 11-bis confermando l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria, stabilisce al primo comma che le variazioni fiscali vanno apportate ai componenti positivi e negativi così come individuati dai precedenti articoli. La relazione cita a titolo esemplificativo la **rendita catastale** degli **immobili sfitti** che, prevista ai fini delle imposte sui redditi (art. 57 Tuir), non deve essere assunta ai fini Irap non rinvenendosi in tale ipotesi alcun compo-

nente positivo del conto economico da sottoporre a variazione fiscale (la rendita viene infatti assunta a tassazione ai fini delle imposte sui redditi in via extra-contabile). Possono essere citati tra i componenti negativi rilevanti ai fini delle imposte sui redditi ma non deducibili ai fini Irap, anche le fattispecie previste dai commi 7 e 8 dell'art. 79 del Tuir che non transitano dal conto economico.

Il secondo periodo del primo comma del nuovo art. 11-bis, stabilisce inoltre che **non si applicano le disposizioni degli artt. 58, 63 e 75, co. 5, seconda parte, e 5-bis, del Tuir** e dell'**art. 17, co. 4 del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504** mentre le **erogazioni liberali**, comprese quelle previste dall'art. 65, co. 2 del D.P.R. 917/1986, **non sono ammesse in deduzione**.

Schematizzando:

- i proventi esclusi dalla formazione del reddito di impresa ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. 917/1986 (proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta; proventi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva; indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche; plusvalenze, indennità e altri redditi indicati alle lettere da g) a n) del co. 1 dell'art. 16 del Tuir, quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del co. 2 dello stesso articolo), eventualmente classificabili in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap, vanno assunti ai fini di tale ultima imposta;
- non rileva ai fini Irap il regime di deduzione proporzionale degli interessi passivi previsto dall'art. 63 del Tuir, in quanto gli stessi, per le imprese industriali e commerciali sono comunque indeducibili ai

fini Irap;

- le spese generali risultano comunque integralmente deducibili ai fini Irap;
- risultano non deducibili ai fini Irap le erogazioni liberali ad esclusione di quelle previste dal primo comma dell'art. 65 del D.P.R. 917/1986;
- infine l'ICI è deducibile ai fini Irap.

Il secondo comma del nuovo art. 11-bis, stabilisce che ai componenti indicati nel co. 1, vanno aggiunti i **ricavi**, le **plusvalenze** e gli **altri componenti positivi** di cui agli artt. 53, co. 2, 54 co. 1, lett. d) e 76, co. 5 del D.P.R. 917/1986. In altre parole, in deroga a quanto affermato al primo comma dello stesso articolo, è stata riconosciuta la **rilevanza ai fini Irap di talune componenti di origine solo fiscale**, quali le destinazioni dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o all'autoconsumo ovvero assegnati ai soci, che danno origine ai ricavi o plusvalenze determinate in base al valore normale dei beni stessi. La relazione spiega che il concorso di tali componenti, precedentemente esclusi dal valore della produzione in quanto non classificabili nel conto economico, appare coerente con l'esigenza di assumere a tassazione, in via di principio, l'intero maggiore valore prodotto dall'impresa, anche se non destinato al mercato. È già stato fatto notare che dall'interpretazione letterale della norma discende la rilevanza ai fini Irap anche delle plusvalenze derivanti dai predetti atti di destinazione e assegnazione relativi ai beni non ammortizzabili, mentre le plusvalenze derivanti da cessioni rilevano esclusivamente nel caso di beni strumentali.

È auspicabile che il Ministero possa intervenire, in via interpretativa, eliminando tale disparità di trattamento e chiarendo che gli anzidetti atti di destinazione ed

assegnazione, rilevano esclusivamente nel caso di beni strumentali.

Affitto d'azienda

Nel caso di affitto di azienda (già detto della modifica prodotta in merito agli accantonamenti effettuati dall'affittuario), il **canone** corrisposto dal conduttore dovrà essere da questi **allocato** nella **voce B8 del conto economico** relativa ai **costi per godimento di beni di terzi**. Il canone, stante l'assenza di norme limitative, sarà **deducibile** ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

I **proventi** derivanti dall'affitto e dalla concessione in usufrutto dell'unica o di tutte le aziende, devono essere **dichiarati dal cedente**, quali **redditi diversi**, nel quadro L (nel modello Unico persone fisiche '99 al rigo RL5) e pertanto gli stessi sono **esclusi dall'imposta regionale sulle attività produttive**.

Nel caso in cui il **concedente** accanto all'azienda e/o alle aziende concesse in affitto, **conduca direttamente un'ulteriore impresa**, al pari dell'affitto di un ramo di azienda, i **canoni** di locazione confluiranno nei **quadri di determinazione del reddito di impresa** (RF o RG) e parteciperanno alla **determinazione della base imponibile Irap**.

Nel caso di **affitto d'azienda** concessa da **società**, il relativo **canone** (classificabile nella voce A5 del conto economico), è comunque **attratto nella determinazione del reddito di impresa** e sarà pertanto tassato ai fini Irap.

Banche e altri enti e società finanziarie

Gli **interventi rilevanti** per tale categoria di soggetti, sono relativi alla **modifica** apportata al **secondo comma dell'art. 4** del **D.Lgs. 446/1997** che ha lo scopo

di chiarire, coerentemente con l'interpretazione già manifestata dall'Amministrazione finanziaria, che il **criterio di ripartizione della base imponibile Irap** in funzione dei **depositi in denaro** e in **titoli** deve intendersi **riferito a quelli verso la clientela, con esclusione** pertanto dei **depositi interbancari**.

Di ben altra portata l'integrazione dell'art. 6, co. 1, lett. n) con la quale si riconosce alle banche e agli altri enti finanziari la **deducibilità degli accantonamenti per rischi su crediti**. La relazione al decreto precisa che per tali soggetti, a differenza delle imprese commerciali ed industriali, le **perdite su crediti** sono un **componente rilevante ai fini Irap**, così come **rilevanti** sono le **svalutazioni su crediti**, che costituiscono un'**imputazione** in via **anticipata ed estimativa** di **talune perdite**. Il mancato riconoscimento degli accantonamenti ai fondi rischi (che hanno natura estimativa analoga alle svalutazioni), costituiva un fenomeno di «terzo binario» che si è ritenuto opportuno rimuovere.

Organi dello Stato ed amministrazioni pubbliche

Con riferimento agli organi dello Stato ed alle amministrazioni pubbliche, sono stati **semplificati alcuni adempimenti**; in particolare si è proceduto a **sopprimere** la previsione che comportava l'applicazione di una **differente aliquota** tra **redditi di lavoro autonomo ed altri redditi** e, nell'ambito di ciascun gruppo di reddito, **in funzione del loro ammontare**. Il nuovo secondo comma dell'art. 16 del D.Lgs.

15.12.1997, n. 446, stabilisce che, **a decorrere dall'1.1.2000**, relativamente al **valore prodotto** nell'**esercizio di attività non commerciali** (determinato ai sensi dell'art. 10-bis dello stesso D.Lgs.), si applica l'**aliquota** dell'8,5%, **indipendentemente dall'importo** e dal **tipo di reddito**.

Nonostante l'introduzione del nuovo art. 10-bis relativo alla **determinazione del valore della produzione netta delle amministrazioni pubbliche** e degli **organi dello Stato** (resasi necessaria in seguito all'introduzione della nuova lett. e-bis) del co. 1 dell'art. 3 relativo ai soggetti passivi), la stessa **non ha subito modificazioni**. In particolare è stato confermato che la **base imponibile** dei soggetti in esame, è **determinata con il sistema retributivo**: importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 47 del Tuir (CFF ● 5147) e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, co. 2, lett. a) (CFF ● 5149) nonché infine per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, co. 1, lett. l), dello stesso Tuir (CFF ● 5181). Sono escluse dalla base imponibile le somme di cui all'art. 47, co. 1, lett. c) del D.P.R. 917/1986, esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche attribuite fino al 31 dicembre 1999.

È confermato inoltre che il **sistema retributivo** precedentemente illustrato, **non si rende applicabile ai soggetti qualificati ai fini delle imposte sui redditi** quali **enti commerciali** in quanto

aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale per i quali la base imponibile è determinata secondo le disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997.

Gli **organi dello Stato** e le **amministrazioni pubbliche** che esercitano anche attività **commerciali** (art. 10-bis, co. 2, D.Lgs. 446/1997), **possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali** secondo le **disposizioni** dell'**art. 5**, computando i costi deducibili ivi indicati non specificatamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalla predetta disposizione e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti. Correlativamente la **base imponibile** relativa alle **altre attività non commerciali** è determinata con il **sistema retributivo**, ma l'**ammontare** degli **emolumenti** partecipanti al calcolo, è **ridotto dell'importo** degli stessi specificatamente **riferibile alle attività commerciali**. Qualora gli emolumenti non siano specificatamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto precedentemente indicato. Il nuovo art. 10-bis conclude affermando che per **attività commerciali** si devono intendere quelle **rilevanti ai fini delle imposte sui redditi** ovvero per i **sogetti** di cui all'**art. 88, co. 1 del Tuir** (CFF ● 5188) (organi ed amministrazioni dello Stato), esclusi dall'IRPEG, quelle rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.