

SOCIETÀ

Bilancio 2014: "Check list" delle variazioni fiscali Irap

di Nicla Corvacchiola

Al fine di semplificare le modalità di determinazione della base imponibile Irap e separarne la relativa disciplina applicativa e dichiarativa da quella delle imposte sul reddito (Ires e Irpef), la L. n. 244/2007 ha apportato, dal 1° gennaio 2008, rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 446/1997 rendendo di fatto il calcolo della base imponibile più vicina ai criteri civilistici di calcolo del valore della produzione.

Infatti, a partire da tale data:

- l'Irap delle società di capitali e degli enti commerciali, si determina indipendentemente da quanto sancito in materia di Ires;
- i soggetti che redigono i bilanci in base ai principi contabili internazionali, calcolano l'imposta come se redigessero tale documento secondo la normativa italiana;
- vengono stabilite regole di determinazione specifica per le società di persone e ditte individuali, fermo restando la possibilità di applicare le regole previste per le società di capitali dietro specifica opzione.

La Legge n. 244/2007, all'art. 1 comma 50, ha **riformato la disciplina IRAP**, in particolare per quanto riguarda il **calcolo della base imponibile**, alla luce di un sistema volto a **separare l'imposta regionale dall'IRPEF/IRES con conseguente eliminazione delle variazioni fiscali**.

Il riformato art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, relativamente a società di capitali, cooperative, trust, enti commerciali, per il calcolo della base imponibile ha **eliminato qualsiasi riferimento alla correlazione tra IRAP e IRES**.

L'**imponibile IRAP** quindi, per tali soggetti si determina come **differenza tra il valore e il costo della produzione** di cui alle lett. A e B del Conto economico ad esclusione delle voci B9, B10 per le lett. c) e d), B12 e B13.

differenza tra valore e costi di produzione risultanti dal Conto economico

+ costi per il personale dipendente e assimilato

+ altre svalutazioni delle immobilizzazioni e svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e disponibilità liquide

+ accantonamenti per rischi

+ altri accantonamenti

+ contributi erogati in base a norme di legge, esclusi quelli correlati a costi indeducibili;

+ plusvalenze/minusvalenze da cessione di immobili diversi dai beni strumentali e dai "beni merce".

Con la Circolare 22 luglio 2009, n. 39/E l'Amministrazione finanziaria ha chiarito:

a. in merito al principio di **inerenza**

- o in linea generale la rilevanza IRAP dei componenti negativi e positivi segue il principio di derivazione delle voci risultanti dal conto economico, così che la ricorrenza del requisito dell'inerenza rileva come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito;
- o i componenti correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici sono normalmente connotati dal requisito di inerenza al valore della produzione IRAP.

b. in merito al principio di **correlazione**

- o i componenti positivi e negativi classificati in voci del conto economico diverse da quelle suddette concorrono comunque alla formazione della base imponibile IRAP se sono correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi, e
- o 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.

Restano comunque **esclusi**:

- le spese per il personale dipendente ed assimilato, classificate in voci diverse dalla voce B.9 dell'art. 2425 c.c.;
- i compensi per le attività commerciali e per le prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per gli obblighi di fare, non fare e permettere di cui all'art. 67, co. 1, lett. i) ed l), TUIR;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, co. 1, lett. c-bis), TUIR (anche se rese da un soggetto non residente), ad eccezione di quelli erogati a collaboratori che siano anche professionisti abilitati (quali, ad esempio, i sindaci di società che esercitano l'attività di dottore commercialista) che invece sono deducibili dalla base imponibile del soggetto erogante, essendo già attratti nella sfera dell'attività abituale del professionista e conseguentemente assoggettati ad IRAP (se dovuta) in capo a quest'ultimo;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 50 dello stesso TUIR;

- gli utili spettanti agli associati in partecipazione quando l'apporto è costituito esclusivamente da prestazione di lavoro;
- la quota di interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'imposta municipale propria (IMU) di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23;
- i rimborsi chilometrici riconosciuti al personale dipendente e ai collaboratori coordinati e continuativi (Circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, quesito n. 1.4.);
- le indennità di trasferta, indipendentemente dal trattamento fiscale riservato in capo a questi ultimi (Circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, quesito n. 1.4.);
- i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.;
- gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico (Circolare 20 giugno 2012, n. 26);
- le somme spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi (per il soggetto che impiega lo stesso personale, tali importi si considerano non ammessi in deduzione). Vedi lavoro interinale (lavoro somministrato). In quest'ultimo caso, tranne per la "quota rimborso" (costi retributivi e contributivi - indeducibili), la quota compenso (parte eccedente - mark up o ricavo dell'agenzia interinale) costituisce ricavo tassabile per l'agenzia e un costo per servizi deducibile per il soggetto utilizzatore.

Sono comunque **inclusi**:

- i 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;
- le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

Di seguito una **check list delle principali variazioni in aumento e diminuzione** per la determinazione della base imponibile Irap

Irap 2014 - Rettifiche da effettuare al risultato A - B			
Voci di bilancio	A - B		Descrizione
	Rettifiche +	Rettifiche -	
Costi del personale:			
Altri costi del personale non compresi in B9 bensì in B7:	IC43		Sono indeducibili <ul style="list-style-type: none"> • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del Tuir; • i costi per prestazione di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c) del Tuir; • i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1 lett. i) del Tuir.
Quota interessi su canoni leasing	IC44		Rettifica in aumento per la quota di interessi relativa a canoni di locazione finanziaria.
Svalutazione crediti	IC45		Rettifica in aumento relativa alla voce B10d del conto economico, ossia alla svalutazione di crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide.
Perdite su crediti	IC45		Rettifica in aumento relativa alle perdite su crediti.

Imu	IC46		L'imposta municipale propria di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n.23 che ai fini del tributo in questione sconta l' indeducibilità totale .
Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	IC47		Le plusvalenze 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 d'impresa.
Ammortamento indeducibile di marchi e avviamento	IC48		Le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento. Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a 1/18 del costo.
Interessi passivi indeducibili	IC49		Il rigo IC49 andrà compilato esclusivamente dai soggetti obbligati alla compilazione della Sezione II o della Sezione III (Banche ed altri soggetti finanziari nonché imprese di assicurazioni). Il rigo andrà valorizzato con il 4% dell'importo degli interessi passivi (ed oneri assimilati) sostenuti (stante la deduzione limitata al 96% ai sensi art. 6, comma 8 del D.Lgs n. 446/1997).
Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	IC50		Il rigo andrà compilato esclusivamente dai soggetti che applicano i principi contabili IAS/IFRS . Specificatamente in colonna 1 andrà indicato il totale dei componenti rilevanti ai fini IRAP che non trovano collocazione in alcuna voce del conto economico (ma che in ottemperanza ai principi contabili internazionali vengono imputati direttamente al patrimonio netto o non trovano per nulla indicazione in bilancio). In colonna 2 andrà riportato il valore già indicato in colonna 1 nonché l'importo delle ulteriori variazioni in aumento derivanti da divergenze di imputazione temporale (imputazione in bilancio temporalmente differente rispetto a quella rilevante ai fini fiscali).

Altre variazioni in aumento

IC51

In questo rigo andranno indicate residualmente **tutte le altre variazioni in aumento che non trovano precisa collocazione nei precedenti rigi** della sezione IV, tra le quali:

- costi relativi al personale dipendente o assimilato;
- costi per l'utilizzo di personale in somministrazione (resta deducibile la quota riferibile al compenso per l'agenzia del lavoro) o per l'utilizzo di personale di terzi distaccato presso l'azienda;
- plusvalenze relative all'alienazione di beni strumentali (qualora non già contabilizzate nella voce A5 del Conto Economico);
- i maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore (importo già indicato in colonna 1 del primo rigo del quadro IC);
- contributi erogati in base a norma di legge (non vanno indicati se correlati ad una componente di costo non deducibile);
- quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali in deducibili ai sensi art. 36, comma 7 del D.L. n. 223/2006;
- costi relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di attività illecite (qualificabili come delitto non colposo per il quale il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale);
- costi del personale ed oneri finanziari sostenuti per la realizzazione di immobilizzazioni qualora non siano transitati nella voce A4 del Conto Economico (e conseguentemente confluiti del rigo IC4);
- importi relativi alla correzione di errori contabili (ad esempio per inapplicazione dei corretti principi di rilevazione) operati in esercizi precedenti e "sanati" nell'esercizio corrente. Tale importo andrà evidenziato altresì nella colonna 1 del medesimo rigo.

Nelle ipotesi di operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda i maggiori valori iscritti in bilancio originano deduzioni dalla materia imponibile IRAP esclusivamente qualora si sia proceduto (procedura opzionale) ad affrancare detti valori previo versamento di una imposta sostitutiva. Qualora non si sia esercitata tale opzione, il maggior valore non risulterà deducibile ed andrà evidenziato in questo rigo per la ripresa a tassazione.

Utilizzo fondi rischi ed oneri deducibili		IC53	Vanno indicati i costi ascrivibili a rischi ed oneri per i quali erano stati accantonati negli esercizi precedenti i relativi fondi accesi allo Stato Patrimoniale. I costi sono ascrivibili in tale rigo, ovvero deducibili dall'imposta, qualora si riferiscano a costi la cui natura rientri tra quelle rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.
Minusvalenze da cessione di beni immobili non strumentali		IC54	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 d'impresa.
Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento		IC55	Qualora il contribuente non abbia optato per l'imputazione al conto economico delle quote di ammortamento relative ad avviamento o marchi di impresa nella misura massima fiscalmente consentita di 1/18, potrà indicarne l'importo al rigo IC55 (fino al raggiungimento del limite massimo di 1/18).
Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS		IC56	<p>Il rigo IC56 andrà compilato esclusivamente dai soggetti che applicano i principi contabili IAS/IFRS.</p> <p>Specificatamente in colonna 1 andrà indicato il totale dei componenti negativi rilevanti ai fini IRAP che non trovano collocazione in alcuna voce del conto economico (ma che in ottemperanza ai principi contabili internazionali vengono imputati direttamente al patrimonio netto o non trovano per nulla indicazione in bilancio).</p> <p>In colonna 2 andrà riportato il valore già indicato in colonna 1 nonché l'importo delle ulteriori variazioni in diminuzione derivanti da divergenze di imputazione temporale (imputazione in bilancio temporalmente differente da quelle rilevante ai fini fiscali).</p>

<p>Altre variazioni in diminuzione</p>		<p>IC57</p>	<p>Il rigo IC57 accoglie residualmente tutte le altre variazioni in diminuzione che non trovano precisa collocazione nei precedenti rigi (da IC53 a IC56).</p> <p>In colonna 1 indicare l'importo relativo alla eventuale correzione di errori contabili commessi negli esercizi precedenti e "sanati" nell'esercizio corrente</p> <p>In colonna 2 andrà riportato il totale delle altre variazioni in diminuzione non previste espressamente nei precedenti rigi, quali ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le minusvalenze conseguite per l'alienazione dei cespiti aziendali (laddove non già imputata al Conto Economico - voce B14); • il premio riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca di cui al D.L. 31 maggio 1999 n. 154 (qualora contabilizzato tra le componenti attive); • i ricavi conseguiti per il distacco di personale o nel caso delle agenzie di somministrazione, il ristoro dei costi relativi alla manodopera fornita; • le insussistenze e le sopravvenienze attive correlate a componenti del conto economico di esercizi precedenti non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP; • le indennità di trasferta erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto merci per la quota che non concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente (qualora contabilizzate nella voce B9); • le eccedenze non dedotte nei precedenti esercizi delle quote di ammortamento (nel limite del tetto percentuale massimo annuale); • le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio; • i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonate nei fondi rischi e pertanto non già confluite tra gli oneri deducibili; • i costi dell'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza accantonati in fondi spese e pertanto non già confluite tra gli oneri deducibili; eventuali contributi pubblici non tassabili. <p>Nelle ipotesi di operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda i minori valori iscritti in bilancio originano componenti che incideranno sulla materia imponibile IRAP esclusivamente qualora si sia proceduto (procedura opzionale) ad affrancare detti valori previo versamento di una imposta sostitutiva. Qualora non si sia esercitata tale opzione bisognerà procedere a neutralizzare fiscalmente l'operazione evidenziandone l'importo in questo rigo.</p>
<p>Deduzioni:</p>			
<p>Contributi assicurativi</p>		<p>IS1</p>	<p>Rettifica in diminuzione relativa a contributi per le assicurazioni obbligatorie Inail.</p>

Deduzione forfettaria		IS2	Deduzione forfettaria di cui ai nn. 2) e 3) della lettera a) del comma 1 art. 11 D.Lgs. n. 446/1997 (7.500 o 15.000 euro per ogni dipendente a tempo indeterminato). Tali importi sono stati incrementati, rispettivamente, a 13.500 e 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni (art. 1, comma 484, lett. a) della legge 24 dicembre 2012, n. 228)
Contributi assistenziali e previdenziali		IS3	Deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro relativi ai dipendenti a tempo indeterminato di cui al n. 4) della lettera a) del comma 1 art. 11 D.Lgs. n. 446/1997.
Spese apprendisti, disabili e Cfl		IS4	Rettifica in diminuzione inerente costi relativi ad apprendisti, disabili e contratto di formazione lavoro.
Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		IS5	Deduzione di cui al comma 4-bis.1 dell'art. 11 D.Lgs. n. 446/1997 (deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino a 5 dipendenti).
Deduzione per incremento occupazionale		IS6	Il numero dei soggetti per i quali si fruisce della deduzione per l'incremento occupazionale di cui al citato comma 4-quater dell'art. 11 D.Lgs. n. 446/1997, come sostituito dall'articolo 1, comma 132, lett. a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147.