

LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IRAP NELLE IMPRESE INDIVIDUALI E NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

La base imponibile Irap delle imprese individuali e delle società di persone, secondo quanto stabilito dall'articolo 5-bis del Decreto Irap (Decreto Legislativo numero 446 del 1997), a partire dal 2008, scaturisce dalla differenza tra:

- i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a), b), f) e g) del Tuir;
- e
- i costi per materie prime, semilavorati, merci, servizi, nonché ammortamenti e canoni di locazione corretti con le variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo Tuir.

La determinazione della base imponibile, per tali soggetti, deve tenere in debita considerazione quanto risulta dalle scritture contabili, con le opportune rettifiche dettate dalle disposizioni contenute nel Tuir.

Di particolare interesse risulta l'ultimo periodo del sopra menzionato articolo 5-bis: *"i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale"*.

La base imponibile Irap si calcola nel seguente modo:

COMPONENTI POSITIVI

- Ricavi per vendite di beni;
- Ricavi per prestazioni di servizi;
- Risarcimenti assicurativi (su perdita o danneggiamento di beni merce);
- Contributi integrativi del prezzo di vendita;
- Altri contributi corrisposti per legge.

—

COMPONENTI NEGATIVI

- Costi per acquisto di materie prime, sussidiarie e di consumo, merci;
- Costi dei servizi;
- Ammortamenti e canoni di locazione e di leasing relativi a beni strumentali materiali e immateriali.

±

Differenza di magazzino

=

BASE IMPONIBILE IRAP

Il computo di questi elementi deve seguire le disposizioni previste dal Tuir in tema di qualificazione, imputazione temporale e classificazione.

Se ne ricorrono i presupposti, possono essere applicate tutte le deduzioni relative al costo del lavoro, quali, ad esempio, sgravi Irap, deducibilità integrale apprendisti, incremento occupazionale.

IL MODELLO IRAP 2009

Nel modello Irap 2009, le persone fisiche dovranno compilare il quadro IQ, mentre le società di persone compilano il quadro IP. I due quadri presentano una struttura sostanzialmente uguale, anche perché le regole di determinazione della base imponibile sono le stesse.

Nella sezione dedicata ai "Dati del contribuente", nella casella "Dichiarazione Unico" va inserito uno dei seguenti codici:

- "1" per il modello Unico Persone Fisiche;
- "2" per il modello Unico Società di persone.

Ai fini della determinazione della base imponibile Irap, nella formazione del valore della produzione concorrono anche i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili; non sono assoggettati ad Irap i contributi espressamente esenti in base alla norma istitutiva del contributo o successiva.

Ai fini Irap, non sono deducibili i seguenti oneri diversi di gestione:

- imposta di registro;
- imposta ipotecaria e catastale;
- tassa sulle concessioni governative;
- imposta di bollo;
- I.C.I.;
- imposta comunale sulla pubblicità; altri tributi locali;
- imposte di fabbricazione non incluse nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- pro-rata indetraibile;
- tassa per la raccolta di rifiuti;
- contributi ad associazioni sindacale e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie.

La circolare numero 60/E del 2008 ha precisato che:

- i costi per la gestione della mensa interna all'azienda;
- asili o circoli ricreativi per il personale;

rientrano nella voce dei "servizi" e non tra gli "oneri diversi di gestione".

Non rilevano ai fini Irap, per le imprese individuali e le società di persone:

- le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni;
- i corrispettivi derivanti dalla cessione di attività finanziarie, non iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni che formano oggetto di scambio per l'impresa.

Secondo quanto stabilito dal comma 51, del comma 1, della Legge Finanziaria 2008, 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 dicembre 2007 e la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina"*. Medesima cosa dicasi per le quote di costo rateizzato, quali, ad esempio, le manutenzioni eccedenti il limite del 5 per cento e le spese di rappresentanza deducibili per 1/3 e in 5 anni.

Per quanto attiene ai componenti positivi, devono essere osservate le disposizioni contenute del Tuir con riferimento a queste voci. Tali voci assumono rilevanza nel periodo di imposta di competenza, secondo quanto dettato dall'articolo 109 del Tuir.

I componenti negativi, riguardanti le voci di costo 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 sono individuati in base alla classificazione civilistica operata in bilancio.

I costi per servizi, devono essere individuati in base a quanto dettato dal Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992.

Costi non deducibili ai fini Irap:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2 a 5, dell'articolo 11 del Decreto Irap (i costi per collaborazioni occasionali, co.co.co, associati in partecipazione con apporto di solo lavoro, compensi corrisposti per obblighi di fare, non fare, permettere, ovunque classificati);
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria;
- le perdite su crediti;
- I.C.I.

COMPONENTI POSITIVI		
Tuir	Descrizione	Chiarimenti
Articolo 85 lettera a)	Cessione di beni	Principio temporale di competenza (articolo 109 del Tuir): per la cessione di beni occorre prendere in considerazione il momento della consegna o della spedizione. I ricavi da cessione di beni vanno assunti al netto di resi, sconti, abbuoni e sconti (non finanziari). Non assume alcuna rilevanza la cessione di beni strumentali.
Articolo 85 lettera b)	Prestazioni di servizi	Principio temporale di competenza in base all'articolo 109 del Tuir: per le prestazioni di servizi, occorre individuare il momento in cui il servizio viene ultimato. I ricavi da prestazioni di servizi vanno assunti al netto di resi, sconti, abbuoni e sconti (non finanziari).
Articolo 85 lettera f)	Indennità risarcitorie	Si tratta delle indennità, conseguite anche in forma assicurativa, a fronte della perdita e del danneggiamento dei beni la cui cessione genera ricavi.
Articolo 85, lettera g)	Contributi in denaro o in natura	Si tratta dei contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura erogati in base a contratto. Non sono rilevanti ai fini Irap i contributi riferiti a costi non deducibili ai fini Irap e quelli esclusi da tassazione per legge.
Articolo 88, comma 3, lettera b)	Contributi erogati in forza di legge	Secondo le regole valide ai fini Irpef, i contributi in conto capitale (non i contributi in conto impianti e non in conto esercizio), sono tassati per cassa e si possono ripartire in un massimo di 5 anni. Tali regole vengono applicate anche ai fini Irap. Non sono rilevanti ai fini Irap i contributi riferiti a costi non deducibili ai fini Irap e quelli esclusi da tassazione per legge.

COMPONENTI NEGATIVI

Descrizione	Riferimento normativi e ai Principi contabili nazionali OIC	Chiarimenti
Materie prime, sussidiarie e di consumo, merci	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 109 del Tuir	Si tratta delle voci comprese nell'aggregato B.6 del Conto economico (articolo 2425 del Codice civile) al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Assumono rilevanza solamente gli sconti di natura commerciale e non quelli aventi natura finanziaria. I costi comprendono i costi accessori di acquisto se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci.
Ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 102 del Tuir	Tale voce comprende tutti gli ammortamenti fiscali dei beni materiali e immateriali. Per calcolare la base imponibile Irap, tali voci di costo vengono prese in considerazione secondo gli stesi importi ammessi in deduzione sulla base di quanto stabilito dal Tuir.
Canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 102 del Tuir	Tali voci vengono assunte secondo le regole fiscali indicate nel comma 7, dell'articolo 102, del Tuir. Ai fini del calcolo del valore della produzione, viene ammessa in deduzione solamente quella parte riferita alla quota capitale dei canoni di locazione finanziaria; quindi, non rileva la quota interessi desunta dal contratto di locazione, la quale, per espressa previsione normativa, è indeducibile ai fini del calcolo della base imponibile Irap.
Servizi	Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992	Si tratta di un decreto che individua la nozione di servizi ai fini delle imposte sui redditi.

RIMANENZE

Voce	Tuir	Chiarimenti
Rimanenze: materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci	Articolo 92, commi da 1 a 5	Tali rimanenze, a meno che non siano valutate con il criterio del costo specifico, vanno raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore e devono essere valutate attribuendo ad ogni gruppo un valore non inferiore a quello determinato applicando i criteri stabiliti nei successivi commi da 2 a 4 del medesimo articolo 92 del Tuir.
Rimanenze: lavori in corso infrannuali	Articolo 92, comma 6	I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione di durata infrannuale vengono valutati a costi specifici.

Rimanenze: lavori in corso ultrannuali	Articolo 93, comma 2	Le rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale vengono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti nell'esercizio.
--	----------------------	---

I costi per servizi

Per l'individuare i costi dei servizi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 60/E del 2008, rinvia ai criteri stabiliti dall'articolo 1, del Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992 rubricato "*Criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi*".

Come specificato dalla circolare sopra menzionata, per attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi si intendono:

- Articolo 3, commi 1 e 2 – Prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti di:
 - o opera;
 - o appalto;
 - o trasporto;
 - o mandato;
 - o spedizione;
 - o agenzia;
 - o mediazione;
 - o deposito;
 - o e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte;
- concessioni di beni in:
 - o locazione;
 - o affitto;
 - o noleggio;
 - o e simili;
- le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a:
 - o diritti d'autore;
 - o invenzioni industriali;
 - o modelli;
 - o disegni;
 - o processi;
 - o formule e simili;
 - o marchi;
 - o insegne;

nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti, i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, incluse le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

- Articolo 3, comma 4 del Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992:
 - o le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore eseguite dagli autori e loro eredi o legatari, escluse quelle riguardanti opere di ogni genere usate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
 - o i prestiti obbligazionari;
 - o le cessioni di contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'articolo 2 del DPR 633/1972;
 - o le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli riguardanti opere di cui alla lettera a), nonché le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, incluse quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
 - o le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
 - o le prestazioni dei commissionari riguardanti i passaggi di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo (articolo 3 del DPR 633/1972).

La circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 8/E del 13 Marzo 2009, ha specificato che non possono essere dedotti, tra le spese per servizi deducibili, gli oneri per interessi passivi, in quanto trattasi di costi comunque indeducibili ai fini Irap.

Per quanto attiene alla voce "spese per manutenzioni e riparazioni di impianti e macchinari locati a terzi", l'Agenzia precede che *"tutte le colte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile Irap a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica."*