

Ripartizione gettito IRAP

L'Irap: principali modifiche normative

Il D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha istituito l'IRAP a decorrere dall'anno 1998, stabilendo contestualmente l'abolizione dei contributi sanitari, comprensivi della cosiddetta "tassa sulla salute", di alcuni tributi erariali, quali l'ILOR, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, della tassa di concessione governativa sulla partita IVA e di alcuni tributi locali, quali l'ICIAP e le tasse di concessione comunale.

In linea generale il tributo assoggetta a tassazione la differenza tra i ricavi o i compensi tipici dell'attività d'impresa o della professione, ed i costi sostenuti per acquistare materie prime, beni strumentali e servizi; sono invece irrilevanti i valori finanziari (proventi attivi ed interessi passivi) e le operazioni straordinarie (plusvalenze, minusvalenze etc..). In pratica, quindi, l'imponibile Irap risulta composto dagli eventuali redditi d'impresa o professionali, maggiorati dei costi non deducibili, quali le retribuzioni ai dipendenti ed assimilati e gli interessi passivi (al netto di quelli attivi).

Nel caso di operatori economici del **settore bancario e/o assicurativo**, la base imponibile è determinata dalle componenti finanziarie positive e negative.

Se il soggetto inciso è lo Stato, un ente pubblico o un ente non commerciale, l'imposta sarà determinata sulla base delle retribuzioni erogate ai relativi dipendenti.

EVOLUZIONE NORMATIVA

Sin dalla sua nascita l'imposta è stata oggetto di importanti dibattiti, quali: la sua indeducibilità dalla base imponibile delle imposte dirette, il contrasto con il principio costituzionale di correlazione dell'imposizione alla capacità contributiva sino ad arrivare alla compatibilità con il diritto comunitario, in quanto duplicazione dell'Iva.

PRINCIPALI MODIFICHE

Agevolazioni per le piccole imprese

A decorrere dal **1 gennaio 2001** sono state introdotte deduzioni in favore di tutti i contribuenti di piccole dimensioni, con l'unica esclusione delle Amministrazioni pubbliche.

All'interno dell'**articolo 11 del d.lgs. 446/97** è stato incluso il seguente comma:

4-bis. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), sono ammessi in deduzione dalla base imponibile, fino a concorrenza, i seguenti importi:

- a) lire 10.000.000 (*euro 5.164,57*)
se la base imponibile non supera lire 350.000.000 (*euro 180.759,91*);
- b) lire 7.500.000 (*euro 3.873,43*)
se la base imponibile supera lire 350.000.000 ma non lire 350.100.000 (*euro 180.811,56*);
- c) lire 5.000.000 (*euro 2.582,28*)
se la base imponibile supera lire 350.100.000 ma non lire 350.200.000 (*euro 180.863,21*);
- d) lire 2.500.000 (*euro 1.291,14*)
se la base imponibile supera lire 350.200.000 ma non lire 350.300.000. (*euro 180.914,85*).

Dal **primo gennaio 2003** l'agevolazione è divenuta

- a) euro **7.500** se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro 5.625 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.834,91;
- c) euro 3.750 se la base imponibile supera euro 180.834,91 ma non euro 180.909,91;

- d) euro 1.875 se la base imponibile supera euro 180.909,91 ma non euro 180.984,91.

Dal primo gennaio **2005** l'agevolazione è divenuta:

- a) euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
- c) euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- d) euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.

A decorrere dal 1/1/2008:

- a) euro 7.350 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro 5.500 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
- c) euro 3.700 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- d) euro 1.850 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91;
- d-bis) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b) e c), l'importo delle deduzioni indicate nelle precedenti lettere è aumentato, rispettivamente, di euro 2.150, euro 1.625, euro 1.050 ed euro 525

Dal **1/1/2013** tutte le deduzioni sono state elevate:

- a) euro **8.000** se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro **6.000** se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;

- c) euro **4.000** se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- d) euro **2.000** se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91;
- d-bis) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b) e c), l'importo delle deduzioni indicate nelle lettere da a) a d) del presente comma è aumentato, rispettivamente, di euro **2.500**, di euro **1.875**, di euro **1.250** e di euro **625**.

A decorrere dal **1/1/2016** la *lettera d-bis*) è stata modificata e l'importo delle deduzioni indicate nelle lettere da a) a d) è aumentato, rispettivamente, ad euro **5.000**, ad euro **3.750**, ad euro **2.500** e ad euro **1.250**.

Riduzione dell'incidenza del costo del lavoro sulla base imponibile

Deduzioni per il personale dipendente

Nella disciplina dell'IRAP vige, in generale, il principio dell'indeducibilità dei costi del lavoro.

Tuttavia sono state definite alcune deroghe, prevedendo specifiche deduzioni per il personale dipendente fruibili da tutti i soggetti passivi IRAP (quali società di capitali, società di persone, ditte individuali, lavoratori autonomi, associazioni professionali, enti non commerciali e produttori agricoli).

Tali deduzioni sono riconosciute:

- per ciascun dipendente;
- nel limite della retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Assicurazioni infortuni sul lavoro

I contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, comma 1, lettera a, n. 1 del D.lgs. n. 446/1997) sono integralmente deducibili.

Si tratta dei contributi INAIL, IPSEMA (settore marittimo), ENPAIA (settore agricolo).

Cuneo fiscale

A decorrere dal **primo gennaio 2007** viene concessa¹ la deduzione di **5.000 euro**², su base annua, per **ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato** impiegato nel periodo di imposta.

Sono escluse le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Ad agosto 2007 l'agevolazione è stata estesa alle banche, enti finanziari ed assicurazioni³.

Dal primo gennaio 2008, l'ammontare dell'agevolazione è stato ridotto a **4.600 euro**.

Dal gennaio 2014 la deduzione forfettaria è stata elevata a **7.500 euro**.

Nel 2015, **confermate le deduzioni forfettarie ed analitiche** relative al costo del lavoro di cui sopra, diviene deducibile il **costo residuo**, ovvero la quota relativa alla differenza tra il costo del lavoro complessivo relativo ai **contratti a tempo indeterminato** e le deduzioni spettanti.

In pratica si introduce una deducibilità integrale, ai fini IRAP, del costo dei dipendenti a tempo indeterminato.

¹Nel primo semestre 2007 con una limitazione al 50% ed escludendo il mese di gennaio.

²Raddoppiabili nel caso di ubicazione nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

³Settori per i quali è comunque rimasto inapplicabile il raddoppio nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Parallelamente, ai fini IRPEF/IRES, la deducibilità dell'IRAP relativa al costo del lavoro⁴ si azzerava nell'ipotesi di utilizzo esclusivo di lavoratori a tempo indeterminato.

Si specifica che tutte le deduzioni sopra menzionate vanno sempre ragguagliate all'anno solare.

Contributi previdenziali ed assistenziali

A decorrere dal 1/1/2007 è stata introdotta la deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali, sostenuti per dipendenti con un contratto a tempo indeterminato, relativamente alla parte che rappresenta un costo per il datore di lavoro.

Spese disabili, apprendisti ricerca e sviluppo

Sin dalla sua nascita la normativa Irap ha previsto la deduzione dell'intero costo sostenuto dal datore di lavoro per apprendisti, disabili, dipendenti con contratti formazione lavoro⁵.

A decorrere dal 2005 è stata introdotta la deducibilità delle spese relative al *personale addetto alla ricerca e lo sviluppo*.

Incremento base occupazionale

La Legge Finanziaria 2005 ha introdotto per tutti i soggetti passivi IRAP, eccetto le Amministrazioni pubbliche, una riduzione della base imponibile al verificarsi di un incremento di **lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato**.

Tale riduzione si concretizza nell'applicazione di una deduzione dall'imponibile IRAP di un importo annuo non superiore a **20.000 euro per ogni nuovo assunto**⁶, raddoppiato a **40.000 euro** nel Mezzogiorno e nelle aree depresse del Centro Nord.

⁴ Dal 2012 tutta l'Irap afferente il costo del lavoro (spese personale dipendente, co.co.pro., emolumenti e contributi amministratori) è deducibile dall'Ires/Irpef seguendo il criterio di cassa.

⁵ Solo nei primi anni la deduzione delle spese relative a CFL erano limitate al 70%.

⁶ Il datore di lavoro che intende beneficiare della deduzione deve procedere, in via preliminare, per ogni nuova assunzione a tempo indeterminato, al confronto tra il costo sostenuto per il nuovo assunto e l'importo di 20.000 euro annui (da ragguagliare in base ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso dell'esercizio) e considerare come

La deduzione compete al verificarsi delle seguenti condizioni:

- nel primo, secondo e terzo periodo d'imposta immediatamente successivo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, trattasi, rispettivamente, degli esercizi 2005, 2006 e 2007) sono effettuate nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- alla fine di ciascun periodo d'imposta in cui sono effettuate le nuove assunzioni, il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato risulti superiore al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto relativo al periodo d'imposta precedente.

L'aumento occupazionale deve essere valutato al netto delle diminuzioni di personale, anche considerando quelle avvenute in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Il Decreto-legge del 14/03/2005 n. 35 ha espressamente evidenziato il limite temporale della misura in questione, limitandolo al 31/12/2008.

Nel medesimo Decreto la misura massima della deduzione dall'imponibile IRAP (euro 20.000) viene *quintuplicata* nelle aree meridionali e *triplicata* nelle aree depresse del centro nord.

Dal primo **gennaio 2014** la citata deduzione è stata ridotta ad un importo annuale non superiore a **15.000 euro** per ciascun nuovo dipendente assunto.

ALTERNATIVITÀ

Si evidenzia che, per espressa disposizione dell'articolo 11 del Dlgs 446/97, la fruizione delle deduzioni di cui ai nn. 2), 3) e 4) del comma 1, lettera a), dell'articolo

11 è **alternativa** alla fruizione delle deduzioni di cui ai commi 1, lettera a), n. 5), e 4-bis.1.

In pratica il contribuente potrà decidere, in relazione ad ogni singolo dipendente, se avvalersi:

nn. 2), 3) e 4) del comma 1, lettera a), dell'articolo 11 Dlgs 446/97

deduzione forfetaria per dipendenti a tempo indeterminato (c.d. cuneo fiscale...);

deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali relativi a dipendenti con contratto a tempo indeterminato;

oppure

comma 1, lettera a), n. 5), e comma 4-bis.1 dell'articolo 11 Dlgs 446/97

deduzione spese per apprendisti, disabili, dipendenti con contratto di formazione e lavoro e addetti a Ricerca & Sviluppo;

deduzione forfetaria fino 5 dipendenti (400.000 componenti positivi).

LA MODIFICA DEI CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

La legge Finanziaria per il 2008, riscrivendo l'articolo 5 del Dlgs 446/197 (Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali), ha radicalmente mutato i criteri di determinazione della base imponibile dell'Irap dovuta dalle imprese commerciali soggette.

La base imponibile Irap viene determinata assumendo gli elementi contabili «*così come risultanti dal conto economico dell'esercizio*». I componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati, quanto alla loro collocazione e imputazione temporale, in base alle regole stabilite dai principi contabili adottati dall'impresa. Risulta quindi notevolmente valorizzato il ruolo delle regole contabili utilizzate dall'impresa.

Nella relazione illustrativa che ha accompagnato la Legge Finanziaria 2008 sono esplicitate le motivazioni di tale “rivoluzione”.

Nel sistema previgente la base imponibile Irap era percepita come una sorta di copia di quella dell'Ires, mentre la nuova modalità segna uno “sganciamento” del tributo regionale dall'imposta sul reddito, eliminando le variazioni fiscali ed avvicinandola ai criteri adottati in contabilità nazionale.

In coerenza con tale impostazione è stato abrogato l'art. 11 bis del D.lgs. 446/97 ove venivano previste, a fini fiscali, variazioni in aumento o in diminuzione dei componenti positivi e negativi desumibili dal conto economico.

Per quanto riguarda gli imprenditori individuali e le società di persone (assoggettati all'Irpef), la disposizione normativa di riferimento è il nuovo art. 5-bis, il quale stabilisce che il metodo ordinario di determinazione della base imponibile è quello c.d. “fiscale”. Tuttavia tali soggetti, sempreché in contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione della base imponibile a “valori di bilancio”.

In tal caso, per il contribuente, il valore della produzione sarà determinato secondo le regole dell'articolo 5 del Dlgs 446/1997 per almeno tre anni, al termine dei quali l'opzione si intenderà tacitamente rinnovata per un altro triennio.

In prima approssimazione, l'opzione può comportare il vantaggio di considerare alcuni costi deducibili senza limitazioni (le autovetture, i telefoni, le spese di rappresentanza). Va evidenziato, però, come nel metodo a “valori fiscali” non vengono rilevate le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla vendita di cespiti che, invece, concorrono nel metodo a valori di bilancio (senza, peraltro, neanche la possibilità di ripartirle nel tempo).

LE ALIQUOTE

Dal gennaio **2000**:

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo e cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 4,25 per cento (Imprese e professionisti);
- Aliquota del 5,4 per cento (banche e gli altri soggetti finanziari ed imprese di assicurazione);
- Aliquota dell'8,5 per cento. (Amministrazioni pubbliche⁷).

Dal gennaio **2001**:

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo e cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 4,25 per cento (Imprese e professionisti);
- Aliquota del 5 per cento (banche e gli altri soggetti finanziari ed imprese di assicurazione);
- Aliquota dell'8,5 per cento. (Amministrazioni pubbliche).

Dal gennaio **2002**:

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo e cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 4,25 per cento (Imprese e professionisti);
- Aliquota del 4,75 per cento (banche e gli altri soggetti finanziari ed imprese di assicurazione);
- Aliquota dell'8,5 per cento (Amministrazioni pubbliche).

Dal gennaio **2003**:

⁷ Aliquota da applicarsi relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciali.

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo e cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 4,25 per cento (Imprese compreso il settore finanziario ed assicurativo e professionisti);
- Aliquota dell'8,5 per cento. (Amministrazioni pubbliche).

Dal 01/01/2008:

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo, cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 3,9 per cento (Imprese e professionisti);
- Aliquota dell'8,5 per cento. (Amministrazioni pubbliche).

Da luglio 2011⁸ (decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011):

- Aliquota del 1,9 per cento (settore agricolo, cooperative e consorzi della piccola pesca);
- Aliquota del 3,9 per cento (Imprese e professionisti);
- Aliquota del 4,20 per cento (Imprese concessionarie⁹ diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)
- Aliquota del 4,65 per cento (banche e gli altri soggetti finanziari);
- Aliquota del 5,90 per cento (imprese di assicurazione);
- Aliquota dell'8,5 per cento (Amministrazioni pubbliche).

Dal 01/01/2016:

- Aliquota del 3,9 per cento (Imprese e professionisti);

⁸ Si segnala la breve parentesi del Decreto-legge del 24/04/2014 che aveva previsto le seguenti modifiche: 3,80 per cento, 4,20 per cento, 5,30 per cento (cancellate con effetto retroattivo dalla legge di stabilità 2015)

⁹ Si distinguono, tre tipologie principali di concessione:

1. La concessione di bene pubblico (ad esempio il diritto d'uso del demanio marittimo (spiagge, arenili) per lo svolgimento di attività economiche);
2. La concessione di servizio pubblico (ad esempio lo svolgimento di attività economiche quali la distribuzione dell'energia elettrica o del gas);
3. La concessione di opera pubblica (ad esempio il diritto di costruire e di gestione di strade o autostrade) .

- Aliquota del 4,20 per cento (Imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)
- Aliquota del 4,65 per cento (banche e gli altri soggetti finanziari);
- Aliquota del 5,90 per cento (imprese di assicurazione);
- Aliquota dell'8,5 per cento (Amministrazioni pubbliche).

Si rammenta come le regioni abbiano la facoltà di variare l'aliquota fino ad un massimo di 0,92¹⁰ punti percentuali.

La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

TRASFORMAZIONE DELL'ECCEDEZZA ACE IN CREDITO D'IMPOSTA IRAP

L'art. 1, comma 4, del DL 91/2014 ha introdotto la possibilità di trasformare le eccedenze ACE non utilizzate, per incapienza del reddito, in crediti d'imposta a riduzione dell'IRAP a debito.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 “la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi ovvero si può fruire di un credito d'imposta (...) utilizzato in diminuzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (...)”.

La Circolare 21/E del 2015 dispone che l'utilizzo, anche parziale, delle eccedenze di rendimento nozionale è demandato alla scelta del contribuente il quale potrà alternativamente:

- riportarle nei periodi di imposta successivi ai fini IRES;
- convertirle, in tutto o in parte, in credito di imposta IRAP.

¹⁰ Sino al 2014 la variazione poteva arrivare sino ad 1 punto percentuale.

La conversione delle eccedenze in credito d'imposta IRAP non può essere revocata, con conseguente impossibilità di ripristinare ai fini IRES quanto già trasformato.

Il credito d'imposta IRAP viene determinato secondo le seguenti modalità:

- a. per i soggetti IRES, applicando l'aliquota ordinaria alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare in credito d'imposta;
- b. per i soggetti IRPEF, applicando le aliquote proprie degli scaglioni di reddito alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare in credito d'imposta.

Il credito d'imposta Irap deve essere ripartito in cinque quote annuali di pari importo.

In altri termini, un quinto della quota di eccedenza ACE trasformata in credito secondo le modalità sopra descritte costituisce, per ciascuno dei cinque periodi d'imposta di utilizzo, il limite massimo di fruibilità del credito.

Qualora la quota annuale teoricamente utilizzabile sia superiore all'imposta dovuta nel periodo la parte non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni IRAP dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale.

TRASFORMAZIONE DI DTA IN CREDITI D'IMPOSTA

Al fine di ridurre l'incidenza delle imposte anticipate nei bilanci, in particolare per enti creditizi e finanziari, è stata prevista la trasformazione in credito d'imposta delle attività iscritte in bilancio per imposte anticipate (c.d. **DTA - Deferred Tax Asset**).

La legge di stabilità 2014 ha esteso tale possibilità anche ai fini IRAP, prevedendo la conversione sia in ipotesi di perdita di esercizio sia in presenza di un valore della produzione netta dell'imposta regionale negativo.

In particolare, si prevede la facoltà (per banche ed istituti di credito vi è **l'obbligo**) di trasformare per intero in credito d'imposta IRAP la quota delle imposte anticipate iscritta in bilancio, che si riferisca ai seguenti componenti negativi di reddito:

- alle svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 106, comma 3, del TUIR;
- alle rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile IRAP ai sensi degli artt. 6, comma 1, lettera c-bis), e 7, comma 1, lettera b-bis), del D.lgs. n. 446/1997;
- al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

La condizione fondamentale affinché sia possibile richiedere la trasformazione delle DTA in credito d'imposta ai fini IRAP è che emerga un valore della produzione netta negativo determinatosi per via dei suddetti componenti negativi.