

STATISTICHE SULLE DICHIARAZIONI FISCALI
NOVITA' NORMATIVE IRAP
ANNO D'IMPOSTA 2013

A cura di
Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali
Ufficio di Statistica

IL CONCETTO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

L'estrema rilevanza del problema

Nel suo testo originario, l'art. 2 del D.lgs. 446/1997 assoggettava alla Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) "*l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*".

Però, con il D.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, nel citato art. 2 è stata aggiunta la specificazione secondo cui l'attività¹ deve essere "**autonomamente organizzata**", al fine di evitare che l'Irap risultasse un'imposta sul mero lavoro autonomo e quindi costituzionalmente illegittima.

Grazie alla citata integrazione, infatti, l'Irap non risulta un'imposta sul lavoro autonomo, ma un'imposta sulla "autonoma organizzazione", che deve far capo al contribuente e che deve costituire un qualcosa di ulteriore e diverso rispetto a quella razionale autoorganizzazione che necessariamente accompagna qualunque attività professionale svolta abitualmente.

La difficile definizione

In linea generale si può dire che un'attività economica è "autonomamente organizzata" quando esistono capitali investiti e/o lavoro apportato da terzi che, coordinati dal titolare, consentono di produrre un reddito aggiuntivo rispetto al lavoro del titolare stesso.

Individuare criteri certi in base ai quali valutare l'esistenza o meno di un'autonoma organizzazione continua ad essere problema di grande attualità, che si stima coinvolga almeno un milione di mini-imprese e/o professionisti.

L'articolo 2, comma 515, della legge 228/2012 aveva istituito, dal 2014, un fondo per escludere dall'ambito di applicazione Irap le persone fisiche esercenti attività d'impresa o arti e professioni, rientranti in specifici parametri. In linea generale i soggetti esonerati non dovevano avvalersi di lavoratori dipendenti o assimilati e non dovevano impiegare, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo doveva essere determinato con decreto ministeriale.

Tale decreto, tuttavia, non è mai stato redatto e con la legge di stabilità 2014 è stato soppresso il fondo.

Ad oggi, quindi, i confini definatori del concetto di "autonoma organizzazione" permangono estremamente incerti, fortemente condizionati dalla sola opera interpretativa della Cassazione.

¹ quando non sia riferibile a società.

Le ultime pronunce della Cassazione

Con le sentenze 22.020/2013 e 22.022/2013 la Suprema Corte ha evidenziato come, al fine di stabilire l'assoggettamento ad Irap di un soggetto che svolga attività economica fruendo di un dipendente e/o di un collaboratore, deve analizzarsi la natura delle mansioni svolte da questi. In particolare, il professionista che si avvale di un dipendente o collaboratore con funzioni meramente esecutive (ad es. pulizia dei locali) non è automaticamente assoggettato all'Irap.

Quindi un'impresa e/o un professionista che impiega un dipendente è assoggettata ad Irap solo se le concrete mansioni svolte dal lavoratore accrescono la capacità produttiva del datore di lavoro.

Con l'ordinanza 27.032 del 2 dicembre 2013, invece, è stato chiarito che i redditi elevati non costituiscono "di per sé" sintomo sufficiente dell'esistenza di una autonoma organizzazione.

NOVITÀ PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP PER BANCHE E ASSICURAZIONI

Prima delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2014, banche e società finanziarie quando effettuavano rettifiche di valore su crediti verso la clientela, dovevano distinguere tra:

- svalutazioni di crediti (derivanti da un processo valutativo);
- perdite su crediti (originate da un evento realizzativo, comportante la cancellazione contabile del credito).

Tale ripartizione aveva una giustificazione meramente fiscale, in quanto, nella redazione del bilancio, le banche sono tenute ad esporre i crediti verso la clientela al netto delle rettifiche di valore, indipendentemente dalla natura delle stesse.

Da un punto di vista fiscale, le svalutazioni su crediti operate nell'esercizio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, risultavano deducibili nei limiti dello 0,30% del valore nominale complessivo dei crediti erogati. L'eccedenza rispetto al plafond calcolato applicando la percentuale dello 0,30% risultava deducibile nei diciotto anni successivi in quote costanti.

L'art. 1, comma 160, della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 ("Legge di stabilità 2014") ha stabilito che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 le rettifiche di valore su crediti verso la clientela operate da banche, società finanziarie e imprese di assicurazione sono deducibili nell'esercizio in cui sono imputate in bilancio e nei quattro successivi, mentre quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso sono deducibili integralmente nell'esercizio di realizzo.

Per le rettifiche e le riprese di valore rilevate sino al periodo di imposta 2012 continuano ad applicarsi le vecchie regole.

Invece, per la deduzione, delle rettifiche dei crediti diversi da quelli verso la clientela resta ferma la necessità di verificare la ricorrenza degli elementi certi e precisi.

La circolare n. 14/E del 2014 ha evidenziato la rilevanza agli effetti dell'IRAP della citata innovazione. Infatti, nella situazione precedente la modifica, le componenti valutative dei crediti contabilizzate in voci del conto economico non incluse nel margine di intermediazione, non potevano concorrere alla formazione della base imponibile IRAP al momento della loro rilevazione in bilancio, ma solo in caso di eventuale cessione dei relativi crediti.

VISTO DI CONFORMITÀ PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IRAP

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, i contribuenti che vogliono utilizzare in compensazione i crediti relativi all'IRAP per un importo superiore a € 15.000 hanno l'obbligo di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione dalla quale emerge il credito da utilizzare in compensazione.

TRANSFER PRICING

Le imprese possono liberamente stabilire i corrispettivi contrattuali delle operazioni realizzate, anche nei rapporti infragruppo. Tuttavia quando la transazione avviene con imprese residenti in Stati diversi, la normativa fiscale domestica impone di fissare i corrispettivi contrattuali in linea con il valore "normale" dei beni o dei servizi scambiati (articolo 110 comma 7 del Tuir).

Sino al periodo in corso al 31 dicembre 2007, la disciplina del transfer pricing era pacificamente applicabile sia ai fini Ires che Irap (articolo 11-bis del D.lgs. 446/97).

La Finanziaria per il 2008, introducendo il principio di "derivazione diretta" del tributo dal bilancio civilistico, cancellava le correzioni dei componenti positivi e negativi del valore della produzione con le regole del Tuir e, coerentemente, abrogava l'articolo 11-bis e quindi il rinvio alla disciplina del transfer pricing.

Nondimeno l'amministrazione finanziaria ha continuato, per ragioni di coerenza sistematica, a contestare, in sede di verifica, il transfer pricing anche ai fini dell'Irap².

La legge di stabilità per il 2014 prevede espressamente che la normativa sul transfer pricing debba intendersi applicabile ai fini Irap anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007.

² Circolare 58/E/2010 sul regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

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.

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

L'articolo 2423-bis del codice civile enuncia i principi di redazione del bilancio, stabilendo, tra l'altro, che nella redazione si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Sul piano fiscale, l'art. 109, comma 1, del TUIR dispone che "le spese e gli altri componenti positivi e negativi ... concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza".

Attesa, quindi, l'inderogabilità del *principio di competenza*, sono state elaborate metodologie di correzione dei seguenti errori commessi nella redazione di uno o più bilanci:

- mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza;
- mancata imputazione di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza.

La circolare n. 31/E del 24 settembre 2013, stabilisce che gli errori possono essere sempre rettificati.

Se l'annualità è ancora emendabile ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il contribuente è tenuto a presentare dichiarazione integrativa correggendo l'annualità interessata.

Qualora l'annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazione integrativa, il contribuente ha la possibilità di evidenziare l'errore nell'anno di competenza ed in quelli successivi, ricostruendo tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore e risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata.

In altri termini, il contribuente provvede a riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità emendabile ai sensi del citato articolo 2, comma 8-bis.

Per tale ultima annualità, il contribuente presenta apposita dichiarazione integrativa agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, nella quale devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni dallo stesso autonomamente effettuate.

La nuova sezione XIII del riquadro RS del modello Irap 2014 (relativo all'anno d'imposta 2013) è stata inserita per la correzione degli errori contabili derivanti dalla non corretta imputazione di componenti positivi e negativi di reddito all'esercizio di competenza, con evidenti effetti nella determinazione del valore della produzione netta dell'Irap.

I righe da IS56 a IS79 vanno compilati al fine di evidenziare le risultanze delle riliquidazioni dei precedenti periodi d'imposta autonomamente effettuate dal contribuente.

Il contribuente deve compilare tanti riquadri quanti sono i periodi d'imposta interessati dalla riliquidazione della base imponibile IRAP.