

# ***L'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP -***

**Pier Luigi Coccia**

*Dottore Commercialista / Revisore legale*

*Viterbo, 14/21 novembre 2019*

## ***IRAP***

---

L'Irap fu introdotta con il **d.lgs. n. 446/1997** a decorrere dal 1° gennaio 1998, con obiettivi che possono essere così sintetizzati:

- ✓ primo tentativo di **avviare un decentramento fiscale** mediante l'introduzione di un significativo margine di autonomia impositiva alle Regioni italiane;
- ✓ **diminuire il vantaggio fiscale dell'indebitamento** con conseguente neutralità del sistema tributario con riferimento alla scelta dei mezzi di finanziamento degli investimenti;
- ✓ **semplificazione del sistema fiscale** ad invarianza del gettito e in tal senso furono abrogate all'epoca una serie di imposte e tasse minori quali *contributi per il servizio sanitario nazionale, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa sulle concessioni governative per l'attribuzione della partita IVA, ecc.*

## *IRAP - i soggetti attivi*

---

**I soggetti attivi del tributo sono le Regioni** e le Province autonome di Trento e Bolzano.

A seguito delle finanziaria 2008 e ancor più delle norme sul federalismo fiscale dal 2013, l'IRAP ha assunto la natura di "***tributo regionale proprio derivato***".



Il termine "***derivato***" sta a significare che il tributo regionale è stato introdotto dalla legge statale, che lo ha istituito e regolato e che continua a disciplinare tutti i **suoi elementi strutturali** (quali soggetti passivi, base imponibile, aliquote massime, ecc.), ma ne ha attribuito il relativo gettito alle regioni, che possono **disciplinarlo** entro i limiti stabiliti dalla stessa legge statale e più precisamente ridurre l'aliquota e disporre deduzioni dalla base imponibile.

## *IRAP – i soggetti passivi*

---

I soggetti passivi sono **tutti gli esercenti attività d'impresa e lavoro autonomo**, operanti sia in forma individuale che associata, **gli enti non commerciali privati nonché le amministrazioni e gli enti pubblici**.



Quindi il presupposto per la sua applicazione è «***l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi***»

## *IRAP – base imponibile*

---

La **base imponibile** viene determinata in modo diverso a seconda che il soggetto passivo sia:

- ente non commerciale e/o ente pubblico;
- imprese industriali, commerciali e di servizi.



**ente non commerciale e/o ente pubblico**

La base imponibile è pari alla somma tra:

- a) **retribuzioni corrisposte al personale dipendente;**
- b) **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;**
- c) **compensi per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.**

## *IRAP – base imponibile*

---



**imprese industriali, commerciali e di servizi**

la **base imponibile** è determinata dal **valore della produzione netta** derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione (art. 4, comma 1, D. Lgs n. 446/1997).

Se l'attività è svolta nel territorio di **più regioni** si considera prodotto nel **territorio di ciascuna regione** il valore della produzione netta **proporzionalmente corrispondente** all'ammontare delle **retribuzioni corrisposte** al personale a qualunque titolo utilizzato (art. 4, comma 2, D. Lgs n. 446/1997).

## IRAP – base imponibile

Il valore della produzione netta delle società di capitali ed enti commerciali (art. 5 comma 1, D. Lgs. n. 446/1997):

A)	Valore della produzione	-
B)	Costi della Produzione	=
<b>Valore produzione netta</b>		

Sono escluse dalla macro-classe B) le seguenti voci:

- ✓ B.9 per il personale;
- ✓ B.10 c) svalutazioni delle immobilizzazioni;
- ✓ B.10 d) svalutazioni dei crediti attivo circolante e disponibilità liquide;
- ✓ B.12 accantonamenti fondi rischi e oneri;
- ✓ B.13 altri accantonamenti.

## IRAP – Conto Economico

<b>A) Valore della produzione:</b>	<b>C) Proventi e oneri finanziari:</b>
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;	15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;	16) altri proventi finanziari:
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;	a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;	b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.	c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
<b>Totale.</b>	d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
<b>B) Costi della produzione:</b>	17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;	17 bis) utili e perdite su cambi. Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis).
7) per servizi;	<b>D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie:</b>
8) per godimento di beni di terzi;	18) rivalutazioni:
9) per il personale:	a) di partecipazioni;
a) salari e stipendi;	b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
b) oneri sociali;	c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
c) trattamento di fine rapporto;	d) di strumenti finanziari derivati;
d) trattamento di quiescenza e simili;	19) svalutazioni:
e) altri costi;	a) di partecipazioni;
10) ammortamenti e svalutazioni:	b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;	c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;	d) di strumenti finanziari derivati.
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;	<b>Totale delle rettifiche (18 - 19).</b>
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;	Risultato prima delle imposte (A-B+C+D);
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;	20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
12) accantonamenti per rischi;	<b>21) utile (perdite) dell'esercizio. (7)</b>
13) altri accantonamenti;	
14) oneri diversi di gestione.	
<b>Totale.</b>	
<b>Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).</b>	

## *IRAP – Spese*

---

*I componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo **criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili** (principio di derivazione rafforzata).*



In sostanza, **le limitazioni e le forfetizzazioni** applicate ai fini IRES alla deducibilità di alcune tipologie di costi (per esempio *autovetture ad uso promiscuo, spese di rappresentanza, spese telefoniche, ecc.*) non trovano applicazione per la determinazione della base imponibile IRAP e non hanno neppure valore di presunzioni.

## *IRAP – Spese*

---

Fatte salve **alcune eccezioni esposte in dichiarazione al netto** tra i costi della produzione (sez. I quadro IC modello IRAP):

-  *B.10) lett. a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali*
  - ✓ il costo sostenuto per l'acquisizione di marchi o a titolo di avviamento è ammesso in deduzione **in misura non superiore ad 1/18 del costo**, indipendentemente dall'imputazione a conto economico.
  
-  *B.10) lett. b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali*
  - ✓ Non si tiene conto della **maggior quota di ammortamento** sui beni strumentali nuovi (prevista dal 15,10,2015 al 31,12,2019);
  - ✓ Si applicano le **limitazioni alla deducibilità dei terreni** sottostanti ai fabbricati previsti ai fini IRES.

## ***IRAP – Spese***

---

... altre regole specifiche di *partecipazione o esclusione dalla base imponibile* vanno rilevate **in dichiarazione tra le variazioni in aumento o in diminuzione**



*B. 8) per godimento di beni di terzi*

- ✓ **Quota interessi dei canoni di locazione finanziaria** desunta da contratto.

*B. 14) oneri diversi di gestione*

- ✓ **IMU** sugli immobili strumentali;
- ✓ **Perdite su crediti.**

*A. 5) altri ricavi e proventi - **verificare***

*B. 10) lett. c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni*

- ✓ Plusvalenze o minusvalenze **da cessioni di immobili «patrimonio»**

---

## ***IRAP – base imponibile – costo del personale***

Il costo del personale iscritto in bilancio

**non concorre**

alla formazione della base imponibile IRAP

(come componente negativo)



Fatta eccezione per alcune **deduzioni analitiche:**

- Il costo relativo agli apprendisti o a contratti di formazione lavoro/inserimento
- il costo relativo ai disabili;
- I premi INAIL versati

la legge 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, ha introdotto una serie di **deduzioni forfetarie** che, di fatto, hanno reso **interamente deducibile** il costo sostenuto per i lavoratori dipendenti con contratto **a tempo indeterminato**.

In sostanza continuano a **non concorrere** alla formazione della base imponibile **come componente negativo** anche se iscritti in bilancio:

- Il costi del lavoro relativo a dipendenti con contratto a **tempo determinato** (B.9) per il personale);
- Le prestazioni di **lavoro autonomo occasionale** (B.7) per servizi);
- Le prestazioni di lavoro **assimilato a quello di lavoro dipendente** comprese le **collaborazioni coordinate e continuative** (B.7) per servizi).

# IRAP – base imponibile



# IRAP - Modello 2019

PERIODO D'IMPOSTA 2018

CODICE FISCALE

QUADRO IC  
SOCIETÀ DI CAPITALI

Codice identificativo del soggetto			
ISA, ulteriori componenti passivi			.00
Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni		.00
	IC2 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		.00
	IC3 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		.00
	IC4 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		.00
	IC5 Altri ricavi e proventi		.00
	IC6 Totale componenti positivi		.00
	IC7 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		.00
	IC8 Costi per servizi		.00
	IC9 Costi per il godimento di beni di terzi		.00
	IC10 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		.00
	IC11 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		.00
	IC12 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		.00
	IC13 Oneri diversi di gestione		.00
IC14 Totale componenti negativi		.00	
Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15 Interessi attivi e proventi assimilati		.00
	IC16 Interessi passivi e oneri assimilati		.00
	IC17 Margine di interesse		.00
	IC18 Commissioni attive		.00
	IC19 Commissioni passive		.00
	IC20 Commissioni nette		.00
	IC21 Dividendi e proventi simili		.00
	IC22 Risultato netto dall'attività di negoziazione		.00
	IC23 Risultato netto dall'attività di copertura		.00
	IC24 Utili (perdite) da cessione o riacquisto di attività finanziarie e di passività finanziarie		.00
	IC25 Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value		.00
	IC26 Margine di intermediazione		.00
	IC27 Dividendi		.00
IC28 Ammortamento dei beni materiali e immateriali		.00	
IC29 Altre spese amministrative		.00	
IC30 Rattifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti		.00	
Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi	IC31 Interessi netti		.00
	IC32 Risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe		.00
	IC33 Costi per servizi di produzione di banconote		.00
	IC34 Risultato netto dalla redistribuzione del reddito monetario		.00
	IC35 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali		.00
	IC36 Spese di amministrazione		.00
	IC37 Risultato del conto tecnico dei rami danni		.00
Sez. III Imprese di assicurazione	IC38 Risultato del conto tecnico dei rami vita		.00
	IC39 Ammortamento dei beni strumentali		.00
	IC40 Altre spese di amministrazione		.00
	IC41 Dividendi		.00
	IC42 Perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti		.00

Codice fiscale (\*)

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.lgs. n. 446		.00
	IC44 Quota degli interessi nei canoni di leasing		.00
	IC45 Svalutazioni e perdite su crediti		.00
	IC46 Imposta municipale propria		.00
	IC48 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento		.00
	IC49 Interessi passivi indeducibili		.00
	IC50 Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC		.00
	Altre variazioni in aumento		.00
	IC51		.00
Variazioni in diminuzione	IC52 Totale variazioni in aumento		.00
	IC53 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili		.00
	IC55 Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento		.00
	IC56 Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC		.00
IC57	Altre variazioni in diminuzione		.00
	IC57		.00
	IC58 Totale variazioni in diminuzione		.00
Sez. V Società in regime forfetario	IC59 Reddito d'impresa determinato forfetariamente		.00
	IC60 Retribuzioni, compensi ed altre somme		.00
	IC61 Interessi passivi		.00
	IC62 Valore della produzione (IC59 + IC60 + IC61)		.00
Sez. VI Cooperative edilizie e confidi	IC63 Retribuzioni e altri compensi		.00
Sez. VII Valore della produzione netto	IC64 Valore della produzione lordo		.00
	IC65 Quota del valore della produzione realizzato all'estero		.00
	IC66 Deduzioni art. 11, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 446		.00
	IC67 Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti		.00
	IC68 Deduzione per incremento occupazionale		.00
	IC69 Deduzione del costo residuo per il personale dipendente		.00
	IC70 Deduzione per ricercatori		.00
IC71 Deduzione per cooperative sociali		.00	
IC72 Quota del valore della produzione esente delle SIK o SING		.00	
IC73 Deduzione art. 15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08		.00	
IC74 Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori		.00	
IC75 Ulteriore deduzione		.00	
IC76 Valore della produzione netta		.00	

# IRAP - Aliquote 2018-2019



REGIONE  
LAZIO

IRAP: le aliquote in vigore al periodo d'imposta in corso successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018

Codice	Regime e soggetti interessati	Aliquota	Riferimenti normativi
OR	Aliquota ordinaria	4,82%	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
BA	Banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57%	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82%	Art. 16, co. 1 - bis, lett. c) D.Lgs. n. 446/97
IC	Soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12%	Art. 16, co. 1 - bis, lett. a) D.Lgs. n. 446/97
AP	Amministrazioni ed enti pubblici	8,50%	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
A1	Soggetti operanti nelle categorie della classificazione delle attività economiche (ATECO) 2007 riportate nell'allegato C alla L.R. 13/2018	3,90%	Art. 2, co. 2, L.R. 13/2018
A2	Soggetti operanti nelle categorie della classificazione delle attività economiche (ATECO) 2007 riportate nell'allegato D alla L.R. 13/2018	4,20%	Art. 2, co. 3, L.R. 13/2018
A3	Nuove imprese femminili che si costituiscono nel territorio regionale nell'anno 2019 aventi un valore della produzione netta prodotto nel territorio regionale non superiore a euro 100.000,00	3,90%	Art. 2, co. 4-5, L.R. 13/2018
A4	Soggetti operanti esclusivamente nei comuni montani indicati nell'Allegato E alla L.R. 13/2018 nelle categorie e sottocategorie della classificazione delle attività economiche (ATECO) 2007 indicate nell'Allegato F alla L.R. 13/2018	3,90%	Art. 2, co. 6, lett. a), L.R. 13/2018
A5	Soggetti operanti nella categoria della classificazione delle attività economiche (ATECO) 2007 "59.14 - Attività di proiezione cinematografica"	3,90%	Art. 2, co. 6, lett. b), L.R. 13/2018

In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota di base prevista a livello nazionale è maggiorata di 0,92 punti percentuali. Ai sensi della L.R. 13/2018, la predetta maggiorazione non trova applicazione per i soggetti operanti nei cod. A1, A3, A4 e A5) ed è rideterminata nella misura dello 0,30% per i soggetti operanti nel cod. A2. Le aliquote sopra riportate sono già comprensive delle maggiorazioni.

Per l'effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 70, lettera a) n. 1) e 2) legge 28 dicembre 2015, n. 208, "Legge di stabilità 2016", i soggetti che operano nel settore agricolo e le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73 non sono più soggetti passivi dell'imposta.

## IRAP - Novità in vista????

24 ORE

LA PARTITA DEL FISCO

### Addio all'Irap, avanza l'imposta unica per le imprese

—di Marco Mobili | 09 luglio 2017

Addio all'Irap con una tassa unica per le imprese che accorpi l'attuale Ires e il tributo regionale sulle attività produttive. È il progetto a cui sta lavorando il Governo e che il viceministro all'Economia, Luigi Casero, è pronto a far decollare già dal prossimo anno. «Con la cancellazione del costo del lavoro dalla base imponibile Irap, ormai pienamente operativa dall'anno d'imposta 2015, l'imposta regionale sulle attività produttive rappresenta a tutti gli effetti un'addizionale all'Imposta sul reddito delle società. Oggi nell'imponibile Irap è rimasta una quota residuale del costo del lavoro per i soli lavoratori a tempo determinato e gli interessi passivi», spiega Casero, e proprio per questo ci sarebbero le condizioni per arrivare a introdurre una sola tassa sulle imprese. «Anche gradualmente e per step successivi», aggiunge ancora Casero, soprattutto per rispettare il vincolo «dei saldi di finanza pubblica».

#### La situazione ad oggi

Oggi le imprese e i professionisti si vedono tassare la loro attività con un prelievo del 24% a titolo di Ires e con un ulteriore 3,9% come imposta regionale. «Si potrebbe dunque partire con una "flat tax" sulle attività produttive con un'aliquota iniziale tra il 27 e il 28% per poi farla decrescere nel tempo salvaguardando sempre i saldi». Far quadrare i conti non sarà comunque facile. Le aliquote Irap sono diversificate per tipologia di soggetti: a quella del 3,9% per imprese e professionisti, si aggiungono l'aliquota all'1,90% per l'agricoltura, o ancora la più alta al 5,90 per le imprese di assicurazione. Armonizzare il prelievo e assicurare la neutralità sui saldi sarà operazione certamente complessa. Ci sono, poi, anche le addizionali regionali con cui i governatori fanno quadrare i conti della sanità.

## ***IRAP - Novità in arrivo????***

---

### **Risparmi per mezzo miliardo**

Con la cancellazione dell'imposta regionale i contribuenti Irap (considerando solo le imprese e i 415mila autonomi) potrebbero beneficiare di un taglio degli oneri amministrativi di oltre mezzo miliardo. Secondo le elaborazioni della Cna i 4,3 milioni di imprese e professionisti taglierebbero i loro oneri da adempimento di 509 milioni di euro. Di questi oltre 327 milioni verrebbero risparmiati dai 3,2 milioni di soggetti Irap compresi tra zero e 200mila euro di ricavi. Per le oltre 200mila grandi imprese con ricavi da 1 milione a oltre 25 milioni di ricavi il risparmio da oneri amministrativi sarebbe superiore ai 48 milioni. «Basterebbe solo l'eliminazione di costi a rendere l'intervento utile al sistema, ma l'addio all'Irap - conclude Casero - rappresenterebbe una soluzione attesa e invocata da circa 20 anni da almeno cinque milioni di partite Iva».

### **Pioggia di contenziosi**

A testimoniarlo è anche il contenzioso che ha accompagnato negli anni l'imposta regionale. Nel 2016 sono stati oltre 12.300 i ricorsi presentati nelle commissioni tributarie provinciali. E uno su cinque riguarda i cosiddetti "piccoli" ossia professionisti e autonomi privi di autonoma organizzazione. Secondo quanto riporta la Corte dei conti, infatti, nel 2016 sono state 1818 le cause con cui viene invocata l'esclusione dall'Irap. «La cancellazione dell'imposta regionale- sottolinea Casero - avrebbe anche questo effetto deflattivo sul contenzioso e consentirebbe di superare il nodo dell'autonoma organizzazione su cui non si è mai riusciti a far quadrare i conti».

## ***Semplificazione***

