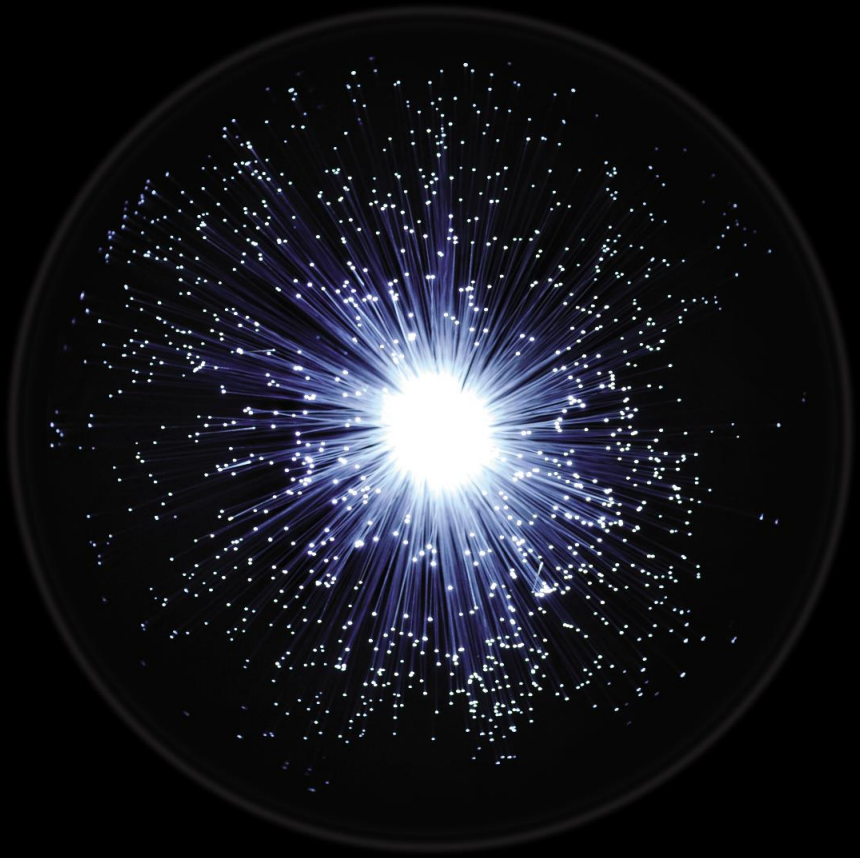
Studio Tributario
e Societario



Corso di Introduzione alla Fiscalità

L'IRAP

Gianmaria Leoni, Alexandra Pica - ottobre 2024

La tassazione ai fini dell'IRAP

Soggetti e basi imponibili

Definizione

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) è stata introdotta con il Decreto Legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997. È stata istituita a decorrere dal 1° gennaio 1998 e ha sostituito i seguenti principali tributi:

- l'imposta locale sui redditi (ILOR);
- l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP);
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- la tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero della partita IVA;
- il contributo per il servizio sanitario nazionale.

L'IRAP è un'imposta locale, in quanto applicabile a tutte le attività produttive esercitate nel territorio delle singole Regioni.

Il futuro (?) dell'IRAP

Legge Delega (Legge 9 agosto 2023, n. 111) – art.8

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP):

a) procedere al graduale superamento dell'imposta, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, e istituire una sovrimposta, determinata secondo le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite, ovvero secondo regole particolari per gli enti non commerciali, con invarianza del carico fiscale, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP;

b) provvedere affinché l'intervento di cui alla lettera a) garantisca comunque il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario o sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote dell'IRAP maggiori di quelle minime;

[…]

2. Gli interventi normativi effettuati in attuazione del comma 1 non devono generare aggravi di alcun tipo sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

Presupposto e soggetti passivi dell'imposta

Presupposto e soggetti passivi

Art. 2 co. 1 del DLgs. 446/97– presupposto IRAP:

Il presupposto dell'IRAP è costituito dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione di beni ovvero alla prestazione di servizi. In sostanza, i requisiti essenziali sono:

- ✓ abitualità dell'esercizio dell'attività;
- ✓ attività organizzata in modo autonomo;
- ✓ attività diretta allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

N.B.: società e enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato che configurano l'esercizio di un pubblica funzione costituiscono in ogni caso presupposto d'imposta.

Presupposto e soggetti passivi

Art. 3 co. 1 del DLgs. 446/97– soggetti passivi IRAP:

- Società di capitali, società cooperative, società europee di cui al regolamento CE 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003 [art. 3 co. 1 lett. a)]
- Enti commerciali (ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali) [art. 3 co. 1 lett. a)]
- Persone fisiche esercenti attività d'impresa (fino al periodo d'imposta 2021), snc, sas e società ad esse equiparate (es. società di armamento e società di fatto) [art. 3 co. 1 lett. b)]
- Persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo (fino al periodo d'imposta 2021), società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni [art. 3 co. 1 lett. c)]
- Enti privati non commerciali (ivi inclusi i trust non esercenti attività commerciali) [art. 3 co. 1 lett. e)]
- Amministrazioni Pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale [art. 3 co. 1 lett. e-bis)]
- Stabili organizzazioni, basi fisse o uffici di soggetti non residenti [art. 3 co. 1 lett. e)]

Presupposto e soggetti passivi

Art. 3 co. 2 del DLgs. 446/97– NON sono soggetti passivi IRAP:

- gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile (SICAV);
- i fondi pensione;
- i gruppi economici di interesse europeo (GEIE);
- i soggetti che esercitano attività agricola, le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, nonché le cooperative e i loro consorzi svolgenti attività agricola e della piccola pesca.

Inoltre, dal 2022, indipendentemente dall'organizzazione della quale si avvalgono, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti (art. 1 co. 8 della L. 234/2021, legge di bilancio 2022):

- attività commerciali (ex art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/97);
- arti e professioni (ex art. 3 co. 1 lett. c) del DLgs. 446/97).

Fino al 2021, invece, l'esclusione dal tributo di tali soggetti è subordinato alla verifica dell'insussistenza di un'attività autonomamente organizzata (analisi da effettuare con esame fattuale e non con istanza di interpello).

Presupposto e soggetti passivi

Attività autonomamente organizzata

Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente, nello stesso tempo (per tutte, Cass. SS.UU. 10.5.2016 n. 9451):

- sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Presupposto e soggetti passivi

Attività autonomamente organizzata

Fino al periodo d’imposta 2021, il requisito dell’autonoma organizzazione ha assunto rilevanza con riguardo agli esercenti arti e professioni e ai piccoli imprenditori: in mancanza di autonoma organizzazione, infatti, le attività di lavoro autonomo e d'impresa, svolte in forma individuale, non rientravano nell’ambito applicativo dell'IRAP, mentre, per le società e gli enti, l’art. 2 del DLgs. 446/97 dispone che l’attività esercitata costituiva/sce in ogni caso presupposto di imposta.

Pertanto, allo stato attuale, l'accertamento di tale requisito rileva solo più per eventuali contenziosi in corso.

Determinazione della base imponibile IRAP

Determinazione della base imponibile

La base imponibile IRAP è costituita dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. Le regole di calcolo divergono secondo la tipologia di soggetto passivo.

Art. 5 del DLgs. 446/97 – Società di capitali, enti commerciali e soggetti assimilati (diversi da banche, società finanziarie e assicurazioni):

In sintesi, le componenti imponibili o deducibili sono assunte così come risultanti dal Conto economico, fatte salve le eccezioni espressamente previste.

Componenti positivi rilevanti		Componenti negativi rilevanti	
Voce CE	**Descrizione**	**Voce CE**	**Descrizione**
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	**B.6**	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
A.2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	**B.7**	Costi per servizi
A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	**B.8**	Costi per godimento di beni di terzi
A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	**B.10a**	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
A.5	Altri ricavi e proventi	**B.10b**	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali
		B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
		B.14	Oneri diversi di gestione (escluse perdite su crediti e costi relativi al personale)

Determinazione della base imponibile

❑Società di partecipazione non finanziaria - art. 6 co. 9 del DLgs. 446/97

Per le società di partecipazione non finanziaria ("vecchie" holding industriali) e i soggetti assimilati, la base imponibile è determinata aggiungendo al valore della produzione, determinato secondo le disposizioni proprie delle società di capitali, la differenza tra:

- gli interessi attivi e i proventi assimilati;
- gli interessi passivi e gli oneri assimilati.

Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare (in pratica, sono indeducibili nella misura del 4%).

❑Soggetti operanti nel settore agricolo - art. 9 co. 1 del DLgs. 446/97

Fatta salva l'opzione per le regole di cui agli artt. 5 o 5-bis del DLgs. 446/97, la base imponibile dei soggetti operanti nel settore agricolo (ove ancora tenuti, dal 2016, alla corresponsione dell'imposta) è data dalla differenza fra:

- l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA;
- l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

Determinazione della base imponibile

❑Esercenti arti e professioni - art. 8 del DLgs. 446/97

Per gli esercenti arti e professioni (ove soggetti al tributo in quanto in possesso di un'autonoma organizzazione), il valore della produzione ai fini IRAP è dato dalla differenza fra:

- l'ammontare dei compensi percepiti;
- l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

I compensi, le spese e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini IRPEF.

Determinazione della base imponibile – oneri deducibili e indeducibili

A completamento delle regole specifiche contenute nei singoli articoli, le disposizioni comuni da applicare a tutti i soggetti IRAP sono contenute, nell'art. 11, D.lgs. 446/1997.

Oneri NON deducibili	Oneri deducibili
• Costi relativi ai collaboratori coordinati e continuativi; • Compensi per attività di lavoro autonomo e d'impresa occasionali; • Compensi attribuiti per gli obblighi di fare, non fare o permettere; • Compensi per altre prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente; • Utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro; • IMU; • ammortamento terreni; • perdite su crediti.	• Deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (INAIL, ENPAIA per il settore agricolo), in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; • Deduzione delle somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge; • Costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; • Spese relative agli apprendisti, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato • Spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro o inserimento, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; • Spese relative ai disabili, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; • Deduzione "forfetaria" per i soggetti la cui base imponibile non eccede 180.999,91 euro; • Deduzione forfetaria delle indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre alla formazione del reddito del dipendente (per gli autotrasportatori); • Deduzione forfetaria a fronte dell'impiego di lavoratori dipendenti (diversi da quelli a tempo indeterminato) per i soggetti i cui componenti positivi concorrenti alla formazione della base imponibile non superano, nel periodo d'imposta, 400.000 euro; • Deduzione del costo dei dipendenti a tempo indeterminato; • Deduzione del 70% del costo dei lavoratori stagionali.

Determinazione della base imponibile – principio di presa diretta e correlazione

L’art. 5 comma 1 del decreto IRAP fissa la rilevanza fiscale dei componenti di reddito secondo il principio di “presa diretta”, stabilendo che la base imponibile del tributo regionale è determinata computando taluni componenti positivi e negativi “così come risultanti dal conto economico dell’esercizio” (secondo lo schema di cui all’art. 2425 c.c.).

A tale principio generale va aggiunto quanto precisato dai commi 4 e 5 dell’articolo 5

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

5. Indipendentemente dalla 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.

Determinazione della base imponibile – ripartizione territoriale

Nell'ipotesi in cui l'attività sia esercitata nel territorio di più Regioni (o Province autonome), il valore della produzione netta è ripartito tra queste ultime secondo regole differenziate a seconda della natura del soggetto e dell'attività dallo stesso svolta (C.M. 4.6.98 n. 141/E, § 4.1). Di seguito il criterio generale:

Modalità di ripartizione (generale)	Altri soggetti interessati alle differenti modalità di ripartizione
Si considera prodotto nel territorio di ciascuna Regione (o Provincia autonoma) il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare: • delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato; • dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e degli altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; • degli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro. Tali soggetti devono essere addetti, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse ubicati nel territorio della Regione (o Provincia autonoma) e operanti per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi (art. 4 co. 2 del DLgs. 446/97).	• Banche (proporzione dei depositi in denaro e titoli) • Società finanziarie diverse da banche (proporzione di ordini/impieghi) • Imprese di assicurazione (proporzione dei premi)

Aliquote IRAP

In via ordinaria, l'IRAP è determinata applicando alla base imponibile, calcolata secondo le regole proprie di ogni soggetto passivo, l'aliquota del 3,9% (art. 16 co. 1 del DLgs. 446/97). Tale misura può variare:

1) A livello "centrale", in relazione alla natura del soggetto passivo e all'attività da questi esercitata, ai sensi dell'art. 16 co. 1-bis e 2 e dell'art. 45 co. 1 del DLgs. 446/97.

Soggetti	Aliquota	DLgs. 446/97
Intermediari finanziari e società di partecipazione non finanziaria ("vecchie" holding industriali)	4,65%	Art. 16 co. 1-bis lett. b)
Imprese di assicurazione	5,9%	Art. 16 co. 1-bis lett. c)
Imprese concessionarie (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)	4,2%	Art. 16 co. 1-bis lett. a)
Soggetti operanti nel settore agricolo (fino al 2015)	1,9%	Art. 45 co. 1
Amministrazioni pubbliche	8,5%	Art. 16 co. 2

Aliquote IRAP

2) A livello "locale", in relazione ai poteri attribuiti alle Regioni dagli artt. 16 co. 3 del DLgs. 446/97 e 5 co. 1 del DLgs. 68/2011.

Le Regioni hanno facoltà di variare le suddette aliquote (eccetto quella previste per le Amministrazioni pubbliche) fino ad un massimo dello 0,92% (art. 16 co. 3 del DLgs. 446/97). La variazione può essere differenziata:

- per settori di attività;
- per categorie di soggetti passivi.

- Regioni Lazio, Abruzzo, Molise, Campania e Calabria: le aliquote (ad eccezione di quella prevista per le Amministrazioni Pubbliche) e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali devono essere maggiorate dello 0,92% (art. 1 co. 174 della L. 311/2004 e s.m.).

Inoltre, per la regione Campania, a decorrere dal 2014, è disposta l'applicazione di un'ulteriore maggiorazione d'aliquota, pari allo 0,15% (ex art. 2 co. 86 della L. 191/2009).

- Regioni a statuto ordinario (art. 5 del DLgs. 68/2011):

A decorrere dall'anno 2013 ciascuna Regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote IRAP fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

IRAP – esempio di calcolo per soggetto industriale

Componenti positivi rilevanti		€
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	15.000
A.2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	100
A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	100
A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	200
A.5	Altri ricavi e proventi	6.000
	Totale componenti positivi rilevanti	**21.400**

Componenti negativi rilevanti		€
B.6	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	-4.500
B.7	Costi per servizi	-3.000
B.8	Costi per godimento di beni di terzi	-1.500
B.10a	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	-1.000
B.10b	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	-1.000
B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	-700
B.14	Oneri diversi di gestione	-2.300
	Totale componenti negativi rilevanti	**-14.000**

La società ha costi complessivi per dipendenti a tempo indeterminato di 2.300 e opera in due regioni

IRAP – esempio di calcolo per soggetto industriale

Valore della produzione lorda	€
Totale componenti positivi rilevanti	21.400
Totale componenti negativi rilevanti	-14.000
Valore della produzione lorda	**7.400**

Variazioni in aumento	€
IMU	120
Collaboratori coordinati e continuativi	780
Perdite su crediti	250
Totale variazioni in aumento	**1.150**

Deduzioni	€
Contributi INAIL dipendenti	-500
Deduzione costo del personale dipendente a tempo indeterminato	-1.800
Totale deduzioni	**-2.300**

Valore della produzione netta	13.650

IRAP – esempio di calcolo per soggetto industriale

Retribuzioni	€	%
Regione A	690	30%
Regione B	1.610	70%
Totale retribuzioni	**2.300**	**100%**

Valore della produzione netta	13.650

Valore della produzione netta per regione	€
Regione A	4.095
Regione B	9.555
Valore della produzione netta totale	**13.650**

IRAP	VPN	aliquota	IRAP
Regione A	4.095	3,9%	160
Regione B	9.555	4,82%	461
IRAP totale	**13.650**		**620**

Le disposizioni comuni da applicare a tutti i soggetti IRAP ai sensi dell' art. 11, D.Lgs. 446/1997 riguardano:

a) oneri deducibili e indeducibili

b) le regole di calcolo della base imponibile

c) entrambe le risposte precedenti sono valide

Le persone fisiche esercenti arti e professioni:

a) Sono sempre soggetti IRAP

b) Non sono soggetti IRAP dal 2022

c) Sono soggetti IRAP solo se utilizzano beni strumentali

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l.. Except in the general context of evaluating the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2024 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.