

# **MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IRAP E IL NUOVO “CUNEO FISCALE”**

*CdL Pietro Panzetta*



# Modifiche alla disciplina IRAP

## ARGOMENTI:

- Decorrenza
- Riduzione dell'aliquota fiscale ed attenuazione del cuneo fiscale
- Nuove modalità di determinazione della base imponibile
- La disciplina transitoria
- Regionalizzazione dell'imposta



# Decorrenza

- La Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008) all'art. 1 **dal comma 43 al 45 e dal 50 al 51** ha introdotto una serie di **novità** in tema di imposta regionale sulle attività produttive.
- Il comma 51 stabilisce che le modifiche Irap avranno decorrenza **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**; ossia:
  - per le società con periodo d'imposta solare - esercizio 2008
  - per le società con periodo d'imposta a cavallo -esercizio 2008/2009.



# Riduzione dell'aliquota fiscale



# Riduzione dell'aliquota fiscale

La Legge Finanziaria (art. 1 dal comma 43 al 45 e dal 50 al 51) ha introdotto una serie di novità che riguardano:

- riduzione dell'aliquota al **3.9%**;
- presentazione della dichiarazione Irap **in via autonoma** direttamente alla Regione;
- diversa modalità di **qualificazione del valore della produzione netta**;
- attenuazione del **taglio del cuneo fiscale**;
- **riduzione** delle deduzioni per le imprese minori.



# Riduzione dell'aliquota fiscale

(segue)

I motivi per i quali si è proceduto a modificare la modalità di determinazione della base imponibile sono indicate *all'articolo 50* della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008):

*“Al fine di **semplificare** le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e di **separarne la disciplina applicativa e dichiarativa** da quella concernente le imposte sul reddito”.*



# Riduzione dell'aliquota fiscale

(segue)

- L'art. 1 comma 50 lettera h) stabilisce la riduzione dell'aliquota Irap da **4,25%** a **3,90%**.
- Le aliquote Irap vigenti alla data del 1° gennaio 2008, qualora variate dalle regioni (1), sono riparametrate sulla base di un coefficiente pari a 0,9176. Quindi, qualora la maggiorazione sia pari all'1%, si rende nel complesso applicabile un'aliquota IRAP del 4,8176 (= 3,9 + 0,9176).

(1) Art. 16, comma 3, D. Lgs. 446 /1997: le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota **fino ad un massimo di un punto percentuale**.



# Attenuazione del cuneo fiscale



# Attenuazione del cuneo fiscale

Il **cuneo fiscale** o cuneo contributivo è la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta che resta a disposizione del lavoratore.

È costituito dalle imposte e dai contributi commisurati alla retribuzione, che sono pagati dal datore di lavoro e dal lavoratore.

È quindi la differenza tra quanto pagato dal datore di lavoro e quanto incassato effettivamente dal lavoratore, essendo il restante importo versato al fisco e agli enti di previdenza.



# Attenuazione del cuneo fiscale (segue)

Con l'art. 1, comma 266, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), sono stati introdotti nell'art. 11, comma 1, lett. a), del decreto IRAP, tre nuovi importi in base ai quali risultano deducibili nella determinazione della base imponibile:

- un importo pari a Euro 5.000, da calcolarsi su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta (deduzione **base**); a seguito dell'abbassamento dell'aliquota IRAP (Manovra per il 2008), tale importo è stato ridotto a Euro 4.600;



# Attenuazione del cuneo fiscale (segue)

- un importo fino a Euro 10.000 annui per ogni lavoratore con contratto a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (deduzione **maggiorata**); a seguito dell'abbassamento dell'aliquota, l'importo è stato ridotto a Euro 9.200;
- il valore della produzione lorda dei **contributi assistenziali e previdenziali** relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.



# Attenuazione del cuneo fiscale (segue)

Il numero 5), lett. F), comma 50, art.1, della legge n. 244/2007 ha apportato un'ulteriore modifica, ossia ha disposto al **riduzione** della **deduzione** di Euro 2.000 (at. 11, comma 4-bis, decreto IRAP) a Euro 1.850 accordata a fronte di ciascun dipendente fino ad un massimo di **cinque dipendenti**.



# Attenuazione del cuneo fiscale (segue)

A partire dal 1° Luglio 2007, la Finanziaria 2007 ha subordinato i benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale al possesso del Durc (Documento unico di regolarità contributiva), che deve essere richiesto per “...*tutte le agevolazioni che operano su un piano diverso da quello della contribuzione previdenziale ma sempre di natura patrimoniale e comunque sempre in ‘materia di lavoro e legislazione sociale. In tale nozione, pertanto, sembrano rientrare quelle agevolazioni di carattere fiscale nonché i contributi e le sovvenzioni previste dalla normativa statale, regionale o da atti a valenza comunque normativa connesse alla costituzione e gestione dei rapporti di lavoro (ad es. **cuneo fiscale**, credito di imposta per nuove assunzioni effettuate in ambiti territoriali o settori determinati)*”. (Circolare n. 5/2008 del Ministero del Lavoro)



# Nuove Modalità di determinazione della base imponibile



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile

Art.5 del D.Lgs. 446/97: prevede che per le società di capitali diverse da banche ed assicurazioni, la base imponibile è determinata dalla **differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del Codice Civile**, con **esclusione** delle voci, così come risultanti dal conto economico, di cui ai numeri **9), 10), lettere c) e d), 12) e 13)**, evidenziate qui di seguito:



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

-  B9: Costi per il personale
-  B10 c): Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
-  B10 d): Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante
-  B12: Accantonamenti per rischi
-  B13: Altri accantonamenti



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

COMPONENTI POSITIVI	COMPONENTI NEGATIVI
A1. RICAVI DI VENDITE E PRESTAZIONI A2. VARIAZIONI RIMANENZE A3. VARIAZIONE LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE A4. INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI A5. ALTRI RICAVI E PROVENTI	B6. COSTI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, MERCI B7. COSTI PER SERVIZI B8. COSTI PER GODIMENTO BENI DI TERZI B10.(a,b) AMMORT. IMM. MAT. E IMMATERIALI B11. VARIAZIONI RIMANENZE B14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

VALORE DELLA PRODUZIONE – COSTI DELLA PRODUZIONE = BASE IMPONIBILE.



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- Alla luce delle modifiche introdotte, la determinazione della base imponibile Irap deve aver luogo riferendosi ai **dati** risultanti da **conto economico** delle voci rilevanti ai fini dell'imposta, **senza** più apportare le usuali **variazioni in aumento e/o in diminuzione** previste ai fini delle imposte dirette dal Tuir.



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- Per individuare i criteri di corretta imputazione temporale e classificazione dei componenti positivi e negativi del valore della produzione **valgono i principi contabili adottati dall'impresa a prescindere dall'effettiva collocazione in conto economico**. Questi possono essere quelli nazionali, diffusi dall'Organismo italiano di contabilità(Oic) o quelli internazionali (Ias/Ifrs).



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- In base all'art. 5 comma 3 del D.Lgs. 446/97 , si precisa che sono **indeducibili**:
  - Le **spese per personale dipendente ed assimilato** anche se classificate in voci diverse da B9
  - I **costi, compensi, utili**, indicati dal comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5) dell'art. 11 del D.Lgs. 446/97. Ovvero
    - i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del Tuir;



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, commi 2, lettera a) e 3) Tuir;
  - i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'articolo 47;
  - gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c) del predetto articolo 49, comma 2, del Tuir;
- La quota **d'interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto.**
- in particolare la Finanziaria ha stabilito che si considerano indeducibili gli interessi espressamente indicati nel contratto.



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

Sono inoltre **indeducibili**:

- **Somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti e collaboratori** e somme erogate a dipendenti e collaboratori a titolo di **rimborso analitico delle spese** sostenute nello svolgimento delle mansioni lavorative (abrogazione dell'art. 11, co.2 del D.Lgs. 446/1997)
- Vanno inoltre **inclusi** nella base imponibile Irap indipendentemente dalla imputazione a conto economico, le seguenti poste:
  - **contributi erogati in base a norma di legge** sempre che non correlate a costi indeducibili
  - quote di ammortamento relative ad immobilizzazioni immateriali quali avviamento e marchi d'impresa<sup>18</sup>



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili non strumentali o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, ossia si tratta delle unità immobiliari classificate nella categoria catastale A, ad eccezione della A10.



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

In particolare:

## **Quote di ammortamento di avviamento e marchi**

Sono considerate deducibili in misura non superiore ad  $1/18$  del costo, le quote di ammortamento relative ad **acquisizioni di marchi d'impresa** e all'**avviamento**.

Per tali immobilizzazione immateriali permane infatti la prevalenza delle regole fiscali rispetto a quelle civili. Infatti, il periodo stabilito dal Codice Civile per l'ammortamento può divergere da quello fiscalmente ammesso, come qui di seguito riportato:



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

## Plusvalenze e minusvalenze

- A seguito dell'abrogazione dell'art. 11 comma 3 D.Lgs. 446/97 le plusvalenze e minusvalenze ordinarie restano fuori della base imponibile del tributo regionale. Il menzionato articolo prevedeva espressamente che nella determinazione della base imponibile Irap dovessero concorrere le plus/minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, pur non essendo iscritte nella parte alta del conto economico.



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

- Articolo 5, comma 3: le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla **cessione di immobili** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

## Accantonamenti per rischi ed altri accantonamenti

- Alla luce di quanto disposto dal summenzionato art. 5 comma 1 del D.Lgs. 446/97 gli accantonamenti iscritti in bilancio con riferimento a passività probabili ma non certe nell'*an* e nel *quantum* (voce B12 del C.E.) o all'accantonamento di costi certi nell'esistenza ma di importo stimato (voce B13 del C.E.) non concorrono alla determinazione della base imponibile Irap.
- Si tratta ad esempio degli :
  - accantonamenti per i lavori ciclici delle navi ed aeromobili
  - per il ripristino di opere in concessione
  - oneri derivanti da manifestazioni a premio



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

Tale modifica comporta una distorsione nel trattamento fiscale di tali poste contabilizzate in ossequio al principio civilistico della corretta competenza dei costi, e ne rinvia **la deducibilità futura** nel periodo d'imposta in cui si ha la certezza ed oggettiva determinabilità dell'onere accantonato (Circolare n. 12 del 19/02/2008 e Risoluzione 204 del 19/05/2008).



# Nuove modalità di determinazione della base imponibile (segue)

E' stato **abrogato l'art. 11 comma 2**(personale distaccato – lavoro interinale).

Non sembrano esserci effetti di rilievo sul lavoro interinale, mentre ai fini del distacco del personale si determina la seguente situazione:

> per il **distaccante**:

- tutto il provento iscritto in A5 è tassabile;
- il costo iscritto in B9 è escluso dalla base imponibile Irap;

> per il **distaccatario**:

- il costo iscritto in B7 dovrebbe correlativamente essere deducibile.

N.B.: Tali regole si applicano anche nel caso di **amministratore o sindaco** che operino con **compenso reversibile**.



# La disciplina transitoria



# La disciplina transitoria

In base all'art. 5 comma 4 del D.Lgs. 446/97, i componenti positivi e negativi, indipendentemente dalla loro classificazione in conto economico, concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile qualora siano **correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi**.  
Ossia la semplice collocazione di una posta contabile in una voce diversa da quelle considerate rilevanti *ex lege* non comporta automaticamente la sua esclusione dalla base imponibile, ma è necessario verificare la sussistenza del c.d. principio di correlazione.



# La disciplina transitoria

Il comma 51, art. 1, della legge n. 244/2007 presenta specifiche disposizioni volte a regolare in via transitoria il passaggio dalle vecchie alle nuove regole. In particolare, sono state individuate le due principali casistiche di riferimento:

- per le quote residue dei **componenti negativi** la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della precedente disciplina dell'IRAP, continuano ad applicarsi le regole precedenti (fatta eccezione per le quote residue derivanti dall'applicazione del comma 3 dell'art. 111 T.U.I.R., il cui ammontare complessivo è deducibile in sei quote costanti a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007). Potrebbe essere il caso, ad esempio, delle spese di rappresentanza e delle spese di manutenzione e riparazione, il cui trattamento è disciplinato dall'art. 102 T.U.I.R.;



# La disciplina transitoria (segue)

- resta fermo il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze o degli altri componenti positivi conseguiti fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 e la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina. Per esempio, potrebbe trattarsi di una plusvalenza realizzata su un bene strumentale per la quale ci si è avvalsi della possibilità di rateizzazione prevista dall'articolo 86, comma 4, T.U.I.R



# Regionalizzazione dell'imposta



# Regionalizzazione dell'imposta

L'art. 1 comma 52 dispone che la dichiarazione Irap non può essere trasmessa in forma unificata, ma deve essere presentata **direttamente alla Regione** in modo separato.

Con il D.M. 11 settembre 2008, il governo ha determinato i termini e le modalità delle nuove dichiarazioni ai fini Irap: il modello deve essere presentato, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle entrate, secondo le modalità ed i consueti termini previsti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni.



