



Irap: le regole di presentazione del modello e la determinazione secondo il metodo "fiscale"

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento del 31 gennaio 2011, ha approvato il modello di dichiarazione Irap 2011, da utilizzare per l'anno 2010. Il modello Irap 2011 riprende essenzialmente il modello Irap 2010¹ e si compone di un Frontespizio uguale per tutti i contribuenti e dei seguenti quadri:

- Quadro IQ - Persone fisiche;
- Quadro IP - Società di persone;
- Quadro IC - Società di capitali;
- Quadro IE - Enti non commerciali;
- Quadro IK - Amministrazioni ed enti pubblici;
- Quadro IR - Ripartizione della base imponibile e dell'imposta e dati concernenti il versamento;
- Quadro IS - Prospetti vari.

La dichiarazione Irap deve essere presentata, in via autonoma:

- per le persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché per le società e associazioni ad esse equiparate (art.5 del Tuir), entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- per i soggetti Ires e per le Amministrazioni pubbliche, entro il nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Ai sensi del comma 3 dell'art.1 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 11 settembre 2008, l'invio delle dichiarazioni alle Regioni e alle Province autonome, sia a quelle nelle quali il soggetto passivo ha il proprio domicilio fiscale, sia a quelle in cui viene ripartito il valore della produzione netta ai sensi dell'art.4 del D.Lgs. n.446/97, avviene tramite l'Agenzia delle Entrate che vi provvede utilizzando il sistema di collegamento tra Anagrafe tributaria ed Enti locali denominato attualmente "Siatel v2.0 PuntoFisco".

Il presente contributo verterà sulle modalità di determinazione della base imponibile Irap dei soggetti di cui all'art.5-*bis* del D.Lgs. n.446/97, ossia:

- a) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e società ad esse equiparate ai sensi dell'art.5, co.3 del Tuir, residenti nel territorio dello Stato;
- b) le persone fisiche residenti titolari di reddito d'impresa (art.55 del Tuir).

¹ Le novità rispetto al modello 2010 sono:

- abolizione della sezione dedicata al "domicilio per la notificazione degli atti": tale novità è stata introdotta con l'art.38, co.4, lett. a), n.2 del D.L. n.78/10, convertito con modifiche dalla L. n.122/10, che ha modificato l'art.60, co.1, lett. d), DPR n.600/73, in tema di elezione di domicilio per la notifica degli atti di accertamento, stabilendo che "è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate".
- tabella completa delle aliquote applicabili per l'anno d'imposta 2010: nell'appendice delle istruzioni è stata aggiunta la tabella con tutte le modifiche intervenute a seguito di leggi regionali e statali.
- introduzione del rigo IS32: è stato aggiunto il rigo IS32 relativo al ricalcolo dell'acconto maggiorato dello 0,15% per le Regioni Campania, Lazio, Molise e Calabria, risultate in deficit sanitario.
- allineamento alle sentenze della Cassazione in tema di Irap: nelle istruzioni del quadro IQ è stata eliminata la precisazione che le attività produttive di reddito d'impresa sono sempre caratterizzate dal requisito dell'autonoma organizzazione, in linea con le sentenze della Cassazione n.21122, 21123 e 21124 del 2010.

La determinazione della base imponibile secondo il metodo "fiscale"

Come noto, l'art.1, co.50, L. n.244/07, ha modificato, con decorrenza dal periodo d'imposta 2008, le regole di determinazione della base imponibile ai fini Irap introducendo, per i soggetti Ires, una nuova modalità di determinazione basata sui valori di bilancio. Tale novità non ha interessato i soggetti Irpef che, solo facoltativamente, attraverso l'esercizio dell'opzione regolata dall'art.5-bis, co.2 del D.Lgs. n.446/97, possono determinare la base imponibile Irap secondo i dettami dell'art.5 del medesimo decreto. Per i soggetti Irpef, il valore della produzione netta è il risultato della somma algebrica dei componenti di reddito elencati nella seguente tabella.

Base imponibile per società di persone e imprese individuali (art.5-bis del D.Lgs. n.446/97)		
A	Somma dei ricavi di cui all'art.85, co.1 lett. a), b), f) e g) Tuir, nonché variazione delle rimanenze (A)	<ul style="list-style-type: none">● Corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi relativi all'attività caratteristica;● Corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili (esclusi beni strumentali);● Indennità a titolo di risarcimento anche assicurativo, per la perdita o danneggiamento di beni predetti;● Contributi in denaro, o valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; più/meno● Variazione delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del Tuir.
B	Somma dei costi della produzione (con le esclusioni di cui di seguito)	<ul style="list-style-type: none">● Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo, di merci e per i servizi;● Ammortamenti e canoni di locazione anche finanziarie dei beni strumentali materiali ed immateriali.
(A) – (B) = valore della produzione netta		

Non sono deducibili:

- le spese per il personale dipendente e assimilato comprese quelle sostenute in base a contratto di lavoro interinale e quelle per l'impiego di personale distaccato;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa a meno che la prestazione sia resa da un soggetto - residente o non residente - nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- la quota interessi sui canoni di locazione finanziaria;
- le perdite su crediti;
- gli oneri diversi di gestione;
- l'Ici.

Componenti negativi indeducibili ai fini della determinazione della base imponibile Irap per i contribuenti Irpef
(articolo 5-bis co.1 del D.Lgs. n.446/97)

Componenti indeducibili dalla base imponibile Irap
(C.M. n.60/E/08, par.2.1.4)



- Spese per il personale dipendente e assimilato;
- Quota interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto;
- Compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché compensi attribuiti per gli obblighi di fare, non fare o permettere;
- Costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente nonché costi per le prestazioni di collaborazione coordinata continuativa;
- Utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- Perdite su crediti;
- Imposta comunale sugli immobili (Ici) di cui al D.Lgs. n.504/92

Tra i componenti positivi di reddito, non rilevano:

- i contributi erogati in base a norma di legge correlati a costi indeducibili;
- gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi;
- i maggiori ricavi o compensi per l'adeguamento ai parametri;
- le indennità risarcitorie relative a beni diversi da quelli merce indicati all'art.85 del Tuir;
- le plusvalenze, indipendentemente dai beni da cui derivano (beni strumentali, immobili strumentali o immobili patrimonio);
- le sopravvenienze attive.

🌿 Mentre per i soggetti Ires i componenti di reddito rilevanti ai fini della base imponibile Irap debbono essere acquisiti direttamente dai dati di bilancio, senza alcuna variazione fiscale, per i soggetti Irpef, i componenti rilevanti ai fini Irap devono essere assunti secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevolevoli per la determinazione del reddito d'impresa.

Ciò riveste particolare importanza per i componenti negativi di reddito per i quali il Tuir prevede limiti di deducibilità; è il caso, per esempio, delle spese di vitto ed alloggio il cui trattamento fiscale è riepilogato nella tabella che segue.

Prospetto spese vitto e alloggio (art. 1 D.M. 17/01/92)

Natura della spesa	Riferimento normativo	Calcolo
Spese di vitto e alloggio sostenute per l'esercizio dell'attività commerciale	Art.109, co.5, ultimo periodo, Tuir	Deducibilità del 75% della spesa
Spese di vitto e alloggio aventi natura di spese di rappresentanza	Art.108, co.2, Tuir	Deducibilità del 75% della spesa sostenuta nel limite del 1,3%, 0,5% e 0,1% dei ricavi conseguiti
Spese di vitto e alloggio avente natura promozionale		Deducibilità della spesa nel limite del 75%

Spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte di dipendenti e collaboratori fuori dal territorio comunale	Art.95, co.3, Tuir	Deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a €180,76 per le trasferte in Italia e €258,23 per quelle all'estero
---	--------------------	--

Analoghe considerazioni valgono per i costi telefonici, deducibili nella misura dell'80% del loro ammontare, ai sensi dell'art.102, co.9 del Tuir o per le spese relative alle autovetture aziendali per le quali l'art.164 del DPR n. 917/86 prevede diverse soglie di deducibilità.

Esempio

Proviamo, con un esempio, a determinare la base imponibile Irap secondo il metodo "fiscale" di una società di persone. Supponiamo che il Conto economico della società Alfa Snc presenti, al 31 dicembre 2010, le seguenti componenti di reddito.

A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.500.000
B.6	Costi per materie prime, sussidiarie e merci	250.000
B.7	Costi per servizi	150.000
B.9	Costi per il personale	100.000
B.10	Ammortamenti	50.000
B.14	Oneri diversi di gestione	30.000
E.20	Plusvalenze alienazione immobile	200.000

Nella voce B.7 sono compresi:

- costi per spese telefoniche per €5.000;
- costi per auto aziendale affidata in uso promiscuo all'amministratore per €15.000. Il *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore collaboratore, determinato ai sensi dell'art.51 co.4 lett. a) del Tuir, è pari a €8.000;
- spese di vitto e alloggio aventi natura di spese di rappresentanza per €20.000.

METODO A VALORI FISCALI (art.5-bis, D.Lgs. n.446/97)	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	+1.500.000
Costi per materie prime, sussidiarie e merci	-250.000
Costi per servizi	-139.800
Costi per il personale	-
Ammortamenti	-50.000
Oneri diversi di gestione	-
Plusvalenze alienazione immobile	-
BASE IMPONIBILE IRAP	1.060.200

I costi per servizi non sono interamente deducibili ai fini Irap, così come per l'Ires, e precisamente:

- le spese telefoniche sono deducibili nella misura dell'80% del loro ammontare ($€5.000 \times 80\% = €4.000$);
- I costi deducibili per l'auto aziendale (ipotizziamo che il costo fiscalmente rilevante del mezzo sia inferiore a €18.075,99), ricordando che l'ammontare del *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore è, ai sensi dell'art.95 del Tuir, deducibile per l'impresa fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima e che l'eventuale eccedenza è deducibile secondo le regole generali previste nell'art.164 del Tuir, sono pari a €10.800 ($€8.000 + €7.000 \times 40\%$) = €10.800;
- Le spese di vitto e alloggio sono deducibili per l'importo di €15.000 ($€20.000 \times 75\% = €15.000$ che è minore del limite dell'1,3% dei ricavi previsto dal D.M. 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza).