

Correttivo alla disciplina IRAP: i chiarimenti sulle modifiche alla disciplina apportate dal D.Lgs. 506/99



Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 148 E del 26 luglio 2000

SOMMARIO

	Pag.
1. PREMESSA	3960
2. DISPOSIZIONI COMUNI PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE: IL NUOVO ART. 11	3962
2.1 Disposizioni relative alle imprese	3962
2.1.1 <i>Il principio di correlazione</i>	3962
2.1.2 <i>I contributi</i>	3963
2.1.3 <i>La corretta classificazione nel conto economico</i>	3964
2.2 Spese per il personale dipendente e i collaboratori	3964
2.2.1 <i>In generale</i>	3964
2.2.2 <i>Spese per il personale dipendente</i>	3964
2.2.3 <i>Apprendistato, formazione e lavoro, premi Inail</i>	3965
3 VARIAZIONI FISCALI DEL VALORE DELLA PRODUZIONE	3965
3.1 Il parallelismo con le imposte sui redditi	3965
3.1.1 <i>Beni merce, beni plusvalenti, autoconsumo</i>	3966
3.1.2 <i>Cessione di beni alle ONLUS</i>	3966
3.1.3 <i>Il transfer pricing</i>	3967
3.2 Particolarità della disciplina Irap	3967
4. DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER SOCIETÀ, ENTI COMMERCIALI E IMPRESE INDIVIDUALI	3968
4.1 <i>La determinazione della base imponibile: regola generale</i>	3968
4.2 <i>Svalutazioni e accantonamenti per rischi su crediti</i>	3969
4.3 <i>Altri accantonamenti</i>	3969
4.4 <i>Svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	3970
4.5 <i>Gli ammortamenti degli affittuari d'azienda</i>	3970
5 BANCHE, ENTI E SOCIETÀ FINANZIARIE: DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE	3970
5.1 <i>Perdite ed accantonamenti per rischi su crediti</i>	3970

continua

segue

Pag.

6	VARIAZIONE DELLE ALIQUOTE	3971
7	LE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE	3972
7.1	Introduzione	3972
7.2	Determinazione del valore della produzione netta	3973
7.2.1	Criteri generali	3973
7.2.2	Borse di studio e assegni di ricerca	3973
7.2.3	Segue: Premi Inail, apprendistato, formazione e lavoro	3974
7.3	Amministrazioni pubbliche esercenti anche attività commerciali	3974
7.3.1	Determinazione della base imponibile	3974
7.3.2	L'opzione per comportamento concludente	3975
7.3.3	Qualificazione dell'attività commerciale	3975
7.4	Determinazione dell'imposta	3975
7.5	Acconto Irap	3976
7.6	Dichiarazione Irap	3976

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 148 E del 26 luglio 2000

OGGETTO: IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) - D.Lgs. 15/12/1997, n. 446 - D.Lgs. 23/12/1999, n. 506 - Modifiche alla disciplina

1. PREMESSA

L'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) è stata istituita con decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (in *"Finanza & Fisco" n. 3/2000, pag. 307*), in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 17, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Il sistema di determinazione della base imponibile, già nell'originario impianto del tributo, è impostato sul riferimento a specifiche voci del conto economico, acquisite in base ai valori rilevanti ai fini delle imposte dirette.

Nel corso del tempo, la richiamata disciplina istitutiva ha subito alcuni aggiustamenti, volti principalmente a semplificare il procedimento di determinazione della base imponibile.

La *ratio* degli interventi si è ispirata, tra l'altro, alla tendenziale soppressione del cosiddetto "terzo binario", ossia di quelle peculiari modalità di determinazione del valore della produzione netta che si aggiungevano da un lato alle disposizioni relative al bilancio civilistico, dall'altro ai criteri di determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Il processo di affinamento del sistema si è articolato attraverso i seguenti provvedimenti normativi:

— decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137 (in *"Finanza & Fisco" n. 21/98, pag. 2410*);

— decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422 (in *"Finanza & Fisco" n. 46/98, pag. 5250*);

— decreto legislativo 10 giugno 1999, n. 176 (in *"Finanza & Fisco" n. 27/99, pag. 3441*);

— legge 23 dicembre 1999, n. 488 (in *"Finanza & Fisco" n. 1/2000, pag. 25*);

— decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 506 (in *"Finanza & Fisco" n. 3/2000, pag. 295*).

Con i decreti n. 137 del 1998 e n. 176 del 1999, in particolare, è stato dapprima introdotto e poi esteso il *principio di correlazione* (cfr. par. 2.1.1).

Il decreto correttivo n. 506 del 1999, da ultimo, ha riavvicinato le regole di determinazione della base imponibile Irap a quelle delle imposte sui redditi.

Nel contempo, ha esteso al tributo regionale l'applicazione di specifiche disposizioni che consentono di individuare con maggior precisione l'effettivo valore della produzione, comprensivo di tutti i componenti ascrivibili alla gestione caratteristica o ordinaria dell'impresa.

Permane, comunque, una sostanziale autonomia tra il sistema impositivo relativo alle imposte sui red-

diti rispetto a quello che regola il tributo regionale, per il concorso di numerose ragioni, tra cui:

— l'esigenza di *razionalizzazione*, che ha portato ad escludere ai fini della determinazione del valore netto della produzione l'applicazione dell'art. 63 e dell'art. 75, commi 5, secondo periodo, e *5-bis* del TUIR;

— l'esigenza di *equità*, che ha condotto a disporre in via normativa la deducibilità dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), per evitare che un tributo reale potesse costituire base imponibile di un altro tributo reale quale è l'Irap;

— l'esigenza di *sistematicità*, che impedisce di estendere al tributo regionale le ipotesi di esclusione dalla base imponibile previste dall'art. 58 del TUIR, ipotesi tipiche delle imposte sui redditi ma difficilmente conciliabili con la struttura logica del tributo regionale.

Va osservato che, in forza dell'art. 3 del citato D.Lgs. n. 506 del 1999, le modifiche apportate all'Irap operano, in linea generale, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1999, data di emanazione del predetto decreto.

Fa eccezione la modifica recata dalla lettera *l)*, numero 1), del citato art. 3; tale modifica, che interviene sull'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, fissa all'8,5 per cento, con decorrenza 1 gennaio 2000, l'aliquota applicabile al valore della produzione netta delle pubbliche amministrazioni.

Nonostante i numerosi interventi legislativi che hanno inciso sul tessuto normativo del tributo regionale, non risultano sostanzialmente mutate le coordinate di riferimento nella determinazione dell'imposta.

Per le imprese industriali e commerciali in genere, la determinazione della base imponibile viene individuata in specifiche componenti positive e negative del conto economico. Queste componenti vanno assunte, agli effetti del valore della produzione, secondo le regole previste per la determinazione del reddito d'impresa, in ordine alla:

- quantificazione;
- imputazione temporale;
- inerenza.

L'enunciato appena esposto - come emerge dagli artt. 11 e *11-bis* del decreto Irap - può essere così schematizzato:

<i>VOCI</i>	<i>Rilevanza Irap</i>
<p>- individuate nel conto economico e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi</p>	<p>Rilevano ai fini IRAP secondo i valori fiscali</p> <p><i>Fanno eccezione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • le erogazioni liberali, comprese quelle previste nell'art. 65, comma 2, del TUIR, che non sono deducibili ai fini Irap.
<p>- non individuate nel conto economico ma rilevanti ai fini delle imposte sui redditi</p>	<p>Non rilevano ai fini IRAP.</p> <p><i>Ad esempio, rientrano in detto ambito:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • la rendita catastale degli immobili non locati di cui all'art. 57 del TUIR; • la deduzione forfetaria di spese non documentate, prevista nei commi 7 e 8 dell'art. 79 del TUIR. <p><i>Fanno tuttavia eccezione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • i ricavi e le plusvalenze da autoconsumo o relativi a beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi degli artt. 53, co. 2, e 54, co. 1, lett. d), che rilevano secondo i valori fiscali.

continua

segue

<p>- individuate nel conto economico ma non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi</p>	<p>Non rilevano ai fini IRAP.</p> <p><i>Fanno tuttavia eccezione alcune componenti positive o negative che invece rilevano secondo i valori civilistici, quali ad esempio:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>i proventi non computabili nella determinazione del reddito d'impresa (ex art. 58 TUIR);</i> • <i>gli interessi passivi e le spese generali (ex artt. 63 e 75, co. 5 2° periodo, e co. 5-bis);</i> • <i>l'I.C.I. (art. 17 D.Lgs. 504/1992);</i> • <i>i contributi erogati a norma di legge anche se esclusi ai fini IRPEG/IRPEF.</i>
--	---

Con la presente circolare si forniscono gli opportuni chiarimenti, al fine di consentire l'uniforme interpretazione della normativa. Per quanto non modificato dalle nuove disposizioni, si fa rinvio alle precisazioni già fornite dalla scrivente con le precedenti circolari e risoluzioni.

Nella presente circolare:

- per “decreto Irap” si intende il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 466;
- per “decreto correttivo” si intende il D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 506;
- per “TUIR” si intende il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

2. DISPOSIZIONI COMUNI PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE: IL NUOVO ART. 11

2.1 Disposizioni relative alle imprese

2.1.1 Il principio di correlazione

Gli articoli 5, 6 e 7 del decreto Irap disciplinano, attraverso il riferimento alle voci del conto economico, le modalità di determinazione del valore della produzione netta rispettivamente per le imprese industriali e commerciali, per le banche ed altri enti e società finanziari, per le imprese di assicurazioni.

In forza del comma 3 dell'art. 11, inoltre, i proventi e gli oneri classificabili in voci di conto economico diverse da quelle individuate ai citati articoli 5,

6 e 7 concorrono comunque alla formazione della base imponibile purché correlati a ricavi o costi, componenti positive o negative che, in periodi d'imposta precedenti o successivi, rispettivamente hanno concorso o concorreranno alla formazione del valore della produzione netta.

Quest'ultima norma afferma il principio di correlazione, in base al quale assumono rilievo, oltre alle componenti ordinarie individuate nei citati artt. 5, 6 e 7, anche le componenti straordinarie ad esse correlate. Esso risponde all'obiettivo - esplicitato nella relazione ministeriale (in **“Finanza & Fisco” n. 27/99, pag. 3446**) - di “ristabilire una situazione di continuità e di omogeneità nella determinazione dell'imponibile”.

Lo stesso principio, in realtà insito nel sistema dell'Irap, era stato dapprima anticipato, ancorché con minor forza attrattiva, dall'art. 7 del D.Lgs. n. 137 del 1998, e successivamente introdotto, sostanzialmente con la attuale formulazione, dall'art. 1 del D.Lgs. n. 176 del 1999.

La previsione normativa impedisce, in particolare, che l'effettivo valore della produzione netta possa essere alterato da resi o sconti su vendite o acquisti (sopraggiunti in esercizi successivi a quelli di conseguimento dei relativi ricavi o costi), altrimenti privi di rilievo ai fini Irap in quanto classificabili tra i componenti straordinari del conto economico (Voce E21).

La stessa disposizione evita altresì, specie in presenza di componenti di origine valutativa, inopportune divergenze tra i valori fiscali rilevanti ai fini delle imposte sul reddito e quelli rilevanti ai fini del tributo regionale.

Come evidenziato nella relazione ministeriale al decreto n. 176 del 1999, si è voluto evitare, ad esempio, che eventuali rivalutazioni o svalutazioni di magazzino — conseguenti alla adozione di un diverso criterio valutativo e dunque classificabili tra le componenti straordinarie del conto economico non rilevanti ai fini Irap — determinassero valori fiscali riconosciuti ai soli fini dell'imposta sul reddito.

La norma in esame ha portata generale e riguarda tutte le imprese, incluse quelle bancarie e assicurative. Non sono pertanto configurabili disallineamenti di valori originati da fenomeni valutativi neppure con riferimento alle partecipazioni.

Ciò elimina, tra l'altro, l'onerosa necessità di tenere memoria dei diversi valori con effetti differenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

2.1.2 I contributi

L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 11 del decreto Irap dispone testualmente che concorrono alla formazione del valore della produzione netta delle imprese in genere anche «*i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione*».

La disposizione — già introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. b), punto 2) del decreto legislativo n. 176 del 1999 — si rende applicabile ai contributi di qualsiasi natura, sempreché erogati a norma di legge, compresi quelli destinati a ripianare perdite di gestione.

La disciplina riservata ai contributi rappresenta una esplicita deroga al principio generale affermato al comma 1 dell'art. 11-*bis*, secondo il quale i componenti positivi e negativi si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento e in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi.

Concorrono, pertanto, alla formazione della base imponibile Irap — come testualmente affermato nella relazione ministeriale al citato decreto n. 176 del 1999 — anche i contributi “esclusi da tassazione ai fini delle imposte sui redditi”.

La *ratio* dell'intervento normativo è quella di assicurare, in coerenza con i presupposti del tributo, la corretta determinazione del valore della produzione per i soggetti che operano sul mercato a prezzo sussidiato, ricevendo contributi ad integrazione dei

corrispettivi delle prestazioni rese agli utenti. Escludere la rilevanza dei suddetti contributi - sottolinea la relazione - avrebbe condotto al “paradosso di basi imponibili strutturalmente negative ... a fronte di una produzione effettiva consistente, con gli ulteriori benefici derivanti dalla abolizione dei consistenti contributi che precedentemente erano a ... carico dei datori di lavoro”.

Le uniche eccezioni al principio in argomento riguardano i contributi correlati a costi o oneri non ammessi in deduzione quali, ad esempio, le spese per il personale dipendente o, per le imprese industriali e commerciali, gli interessi passivi.

A tale proposito è opportuno ribadire quanto già affermato con risoluzione 28 gennaio 2000, n. 8/E (in “*Finanza & Fisco*” n. 8/2000, pag. 876), secondo cui la correlazione richiesta dalla norma deve essere diretta e tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto fisiologico - reso esplicito dalla legge istitutiva - tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo. Per converso, non rientrano nella previsione esentativa i contributi la cui quantificazione viene meramente parametrata a determinati elementi negativi.

È utile, inoltre, precisare che i contributi concorrono alla formazione della base imponibile Irap secondo le regole seguite per la loro imputazione ai fini delle imposte sui redditi.

Quelli in conto esercizio, di conseguenza, rilevano per competenza ai sensi dell'art. 53 del TUIR; rilevano invece per cassa quelli in conto capitale di cui all'art. 55, comma 3, lett. b) del TUIR che potranno, altresì, essere assoggettati a tassazione in cinque esercizi, anche ai fini IRAP. Allo stesso modo, i c.d. contributi in conto impianti, anch'essi disciplinati dal medesimo art. 55, comma 3, lett. b) del TUIR, partecipano indirettamente alla determinazione della base imponibile Irap, attraverso la deduzione di minori quote di ammortamento, calcolate sul costo di acquisizione del bene assunto al netto del contributo, ovvero - nell'ipotesi in cui il contributo venga sospeso mediante la tecnica dei risconti - in contropartita all'ammortamento fiscalmente dedotto nel periodo d'imposta, con riferimento al cespite a fronte del quale il contributo è riconosciuto.

2.1.3 La corretta classificazione nel conto economico

L'art. 11, comma 4, del decreto Irap stabilisce che «*Indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione*».

La previgente disposizione faceva invece riferimento ai corretti principi contabili, nell'intento di evitare - secondo quanto risulta dalla relazione illustrativa al decreto correttivo - che gli Uffici, per disconoscere i contenuti delle singole voci nella fase di accertamento della corretta classificazione delle poste rilevanti ai fini Irap, dovessero procedere alla impugnazione del bilancio.

Con le attuali modifiche - ferma restando tale ultima esigenza - si è inteso operare un riferimento più mediato ai principi di una corretta contabilità, che sono ora desumibili, oltre che dalle elaborazioni della dottrina, anche dal codice civile, dalla normativa comunitaria e dalle interpretazioni giurisprudenziali, nell'intento di fornire ai contribuenti ed alla Amministrazione strumenti interpretativi sufficientemente flessibili in rapporto alla specificità dei singoli casi.

2.2 Spese per il personale dipendente e i collaboratori

2.2.1 In generale

La nuova stesura dell'art. 11 conferma, in linea generale, l'indeducibilità dei seguenti costi:

— spese inerenti il personale dipendente classificabili nelle voci 9 e 14 della lett. B), primo comma, dell'art. 2425 del codice civile;

— compensi di lavoro autonomo occasionale;
- costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;

— compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente e utili spettanti agli associati in partecipazione.

Tra i suddetti costi indeducibili sono comprese, per l'intero ammontare, le indennità di trasferta e i rimborsi forfetari corrisposti a soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica o, comunque, preposti a realizzare lo svolgimento delle manifestazioni

sportive e ad assicurarne la regolarità. Come illustrato dalla scrivente nelle circolari n. 231/E del 6 dicembre 1999 (in *“Finanza & Fisco” n. 46/99, pag. 5249*) e n. 43/E dell'8 marzo 2000 (in *“Finanza & Fisco” n. 10/2000, pag. 1209*), la disciplina fiscale dell'attività sportiva dilettantistica è stata riformulata dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 (in *“Finanza & Fisco” n. 10/2000, pag. 1179*) e dal relativo regolamento di attuazione, approvato con decreto ministeriale 26 novembre 1999, n. 473 (in *“Finanza & Fisco” n. 48/99, pag. 5417*). Nel citato regolamento di attuazione, in particolare, è stato previsto che ogni riferimento alla legge 25 marzo 1986, n. 80 e (come nell'ipotesi in esame) all'articolo 81, comma 1, lettera m), del TUIR deve intendersi effettuato (anche ai fini Irap) all'articolo 25 della legge n. 133 del 1999.

2.2.2 Spese per il personale dipendente

Ferma restando la ricordata regola generale dell'indeducibilità delle spese inerenti il personale dipendente, il comma 2 del medesimo articolo 11 introduce una deroga innovativa, disponendo che sono deducibili le somme:

— erogate a terzi - indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico - per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori;

— erogate ai dipendenti e collaboratori stessi a titolo di rimborso analitico delle spese sostenute per l'adempimento delle mansioni lavorative.

La locuzione «*beni e servizi destinati alla generalità di dipendenti e collaboratori*» comprende tutti quelli potenzialmente fruibili dalla generalità dei dipendenti — indipendentemente dal tipo di contratto di lavoro (a tempo determinato o indeterminato, formazione e lavoro, apprendista, etc.) — o dei collaboratori, anche se concretamente taluno di essi non se ne avvale.

L'espresso riferimento «*alla generalità*» prelude la deduzione delle erogazioni effettuate a fronte di beni o servizi destinati soltanto ad una categoria di lavoratori o collaboratori, pur se unitariamente considerata.

Quale condizione indispensabile, ai fini della deducibilità delle somme in questione, la norma pre-

vede espressamente che le erogazioni siano effettuate in favore di terzi (per acquisire beni o servizi destinati alla generalità dei dipendenti o dei collaboratori) oppure, se effettuate direttamente in favore dei dipendenti o collaboratori, che le stesse siano attribuite a titolo di rimborso analitico di somme che questi ultimi hanno erogato a terzi nell'espletamento delle mansioni lavorative.

A titolo di esempio, rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione in questione (e sono, pertanto, deducibili) le somme erogate direttamente a terzi per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro, per i servizi di mensa e di trasporto collettivo dei dipendenti, nonché quelle erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte.

Sono deducibili, altresì, le somme rimborsate analiticamente al dipendente o al collaboratore per spese anticipate dagli stessi, ma sostenute nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, nonché i rimborsi analitici delle spese di vitto, di alloggio e di viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte.

Sono, invece, ineducibili le somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità di trasferta o a titolo di indennità chilometrica.

Per quanto riguarda la determinazione degli importi deducibili dei costi in questione, si applicano i limiti stabiliti ai fini delle imposte sui redditi, come previsto dall'art. 11-*bis*, inserito nel decreto Irap per effetto del decreto correttivo. Così, ad esempio, le spese rimborsate ai dipendenti e ai collaboratori per le trasferte da essi sostenute sono deducibili nei limiti previsti nell'articolo 62, comma 1-*ter*, del TUIR; similmente, le somme erogate per beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti o dei collaboratori sono soggette ai limiti disposti dal comma 1 dell'art. 65 dello stesso TUIR.

È opportuno precisare, infine, che per espressa previsione normativa restano in ogni caso ineducibili tutte le erogazioni liberali, comprese quelle previste nel comma 2, dello stesso art. 65.

2.2.3 Apprendistato, formazione e lavoro, premi Inail

Per completezza d'argomento, si ricorda che il

nuovo articolo 11 conferma la deducibilità:

- dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro ("premi Inail");
- delle spese relative agli apprendisti;
- nei limiti del 70%, delle spese relative al personale assunto con contratto di formazione e lavoro.

Con riferimento ai premi Inail, si ricorda che sono interamente deducibili ai fini Irap anche i premi dovuti a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, compresi quelli relativi a prestazioni di sportivi professionisti, nonché quelli dovuti, con riferimento a rapporti di lavoro di dirigenti, in base al disposto del D.Lgs. n. 38 del 2000 (in "*Finanza & Fisco*" n. 9/2000, pag. 1112).

Va precisato, peraltro, che le disposizioni contenute nel richiamato articolo 11, essendo applicabili a tutti i soggetti passivi dell'Irap, interessano anche quelli - pubblici o privati - che determinano l'imposta con il sistema cosiddetto "retributivo".

Per questi ultimi, come è noto, la base imponibile dell'Irap è costituita dall'ammontare: delle retribuzioni spettanti al personale dipendente; dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative; dei compensi per attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente.

In tale contesto, la autonoma deducibilità dei premi Inail sopra richiamati è consentita soltanto nelle ipotesi in cui i premi stessi non siano già stati computati in diminuzione della base imponibile. Così, ad esempio, non sono (ulteriormente) deducibili i premi Inail relativi all'utilizzo di lavoratori dipendenti, atteso che le retribuzioni di tali lavoratori sono assunte a tassazione ai fini dell'Irap già al netto dei premi stessi.

3 VARIAZIONI FISCALI DEL VALORE DELLA PRODUZIONE

3.1 Il parallelismo con le imposte sui redditi

L'art. 11-*bis*, introdotto nel decreto Irap ad opera del decreto correttivo, detta le regole per la determinazione dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del valore della produzione netta, così

come individuati dagli artt. 5, 6, 7, 8 e 11 dello stesso decreto.

Il primo capoverso del comma 1, in particolare, conferma il principio in base al quale i proventi e gli oneri si assumono ai fini Irap apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste relativamente alle imposte sui redditi, anche in forza di disposizioni non contenute nel TUIR.

È bene precisare, in ogni caso, che l'indicazione nella dichiarazione dei redditi di maggiori ricavi ai fini dell'adeguamento ai parametri ai sensi dell'art. 3, comma 126 della legge n. 662 del 1996 e agli studi di settore di cui all'art. 10, comma 10, della legge n. 146 del 1998 (in "Finanza & Fisco" n. 2/99, pag. 120) non rileva ai fini Irap.

Come già anticipato, le componenti prese a base per il calcolo dell'Irap soggiacciono, di regola, ai criteri previsti per le imposte sui redditi e, in particolare, ai criteri di quantificazione, imputazione temporale e inerenza.

Nei successivi paragrafi sarà illustrato il trattamento Irap di alcune fattispecie ispirato agli stessi criteri delle imposte sui redditi.

3.1.1 Beni merce, beni plusvalenti, autoconsumo

Il comma 2 dell'articolo 11-*bis* in commento prevede l'assoggettamento a tassazione con le regole ordinarie per:

— i beni-merce originanti ricavi, destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, che rilevano in base al loro valore normale;

— le plusvalenze derivanti dalla destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore, dall'assegnazione ai soci o dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di beni diversi da quelli di cui al punto 1, anch'esse calcolate in base al valore normale dei citati beni;

— le operazioni intervenute con società non residenti nel territorio dello Stato che controllano l'impresa, ovvero che sono controllate dall'impresa o dalla stessa società che controlla l'impresa, per le quali rileva anche la differenza tra il valore normale e il corrispettivo effettivo.

L'assoggettamento a tassazione ai fini Irap del valore normale dei beni merce e di quelli plusvalenti, autoconsumati o comunque distratti dalla dinamica d'impresa, così come puntualizzato dalla relazione al decreto correttivo, è innovativa e "appare ... coerente con l'esigenza di assumere a tassazione in via di principio tutto il maggior valore prodotto dall'impresa anche se non destinato al mercato".

Per quanto concerne l'imponibilità dei beni plusvalenti in base al valore normale, nelle ipotesi sopra elencate, si evidenzia come, in relazione alla struttura del tributo, sono comunque esclusi i plusvalori maturati su beni relativi all'impresa non strumentali, quali, ad esempio, gli immobili civili.

Ne consegue che l'assoggettamento a tassazione ai fini Irap dei ricavi e delle plusvalenze da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee comporta ora: *a)* la deducibilità del costo di acquisto dei beni merce; *b)* la rilevanza del costo residuo nella determinazione delle plusvalenze relative ai beni strumentali. Risulta pertanto il futuro superata, sul punto, la posizione assunta dalla scrivente con circolare n. 141/E del 4 giugno 1998 (in "Finanza & Fisco" n. 24/98, pag. 2699).

3.1.2 Cessione di beni alle ONLUS

Nei paragrafi precedenti si è fatto riferimento alla destinazione di beni a finalità estranee all'impresa. In proposito, è bene fornire alcune precisazioni connesse alla particolare disciplina dettata in materia di ONLUS.

Non costituisce destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 13, commi 2 e 4, del D.Lgs. n. 460 del 1997 (in "Finanza & Fisco" n. 8/98, pag. 961), la cessione gratuita alle ONLUS di derrate alimentari e prodotti farmaceutici, effettuata in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale. Il costo di tali beni rileva ai fini della determinazione della base imponibile IRAP alle stesse condizioni vevoli ai fini delle imposte sui redditi.

Per effetto del comma 3 dello stesso art. 13 del D.Lgs. n. 460 del 1997, non costituisce, inoltre, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, la cessione gratuita alle ONLUS di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del-

l'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici indicati nel comma 2 del medesimo articolo. In questo caso, tuttavia, il costo dei beni non rileva ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

3.1.3 Il transfer pricing

Con riferimento alle operazioni di *transfer pricing*, disciplinate dal comma 5 dell'art. 75 del TUIR, l'articolo 11-bis in commento ha confermato l'interpretazione già fornita con la Circolare n. 141/E del 4 giugno 1998.

Nel caso di specie, le operazioni commerciali intercorse con consociate non residenti, avendo evidenza nel conto economico, dovevano - anche ai sensi del previgente art. 11 - essere assunte ai fini Irap secondo i criteri di determinazione previsti per le imposte dirette dall'art. 76, comma 5, del TUIR.

Ad ulteriore chiarimento di quanto illustrato con la richiamata circolare n. 141/E, si evidenzia la necessità di apportare una variazione in aumento della base imponibile ogniqualvolta il corrispettivo dei beni ceduti e dei servizi forniti dall'impresa residente sia inferiore al valore normale degli stessi, ovvero il valore normale dei beni e servizi ricevuti sia inferiore al costo di acquisizione. L'ipotesi inversa, invece, non può legittimare variazioni in diminuzione nè ai fini Irap, nè ai fini delle imposte personali sul reddito. Ciò in quanto, in base al comma 5 del citato art. 76, il minor valore (nell'ipotesi in cui il valore normale sia inferiore al corrispettivo o superiore al costo) rileva esclusivamente come diritto al rimborso (che maturerà, in particolare, solo dopo che siano state instaurate e quindi definite, in senso favorevole per il contribuente, le procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi).

Il predetto comma 5, infatti, stabilisce che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato sono valutati in base al valore normale «*se ... deriva un aumento del reddito*». Diversamente, in caso di *diminuzione* del reddito, il criterio di determinazione dell'imponibile rimane quello del corrispettivo (in caso di cessione) e del costo (in caso di acquisto).

Rettifiche in diminuzione, come accennato, sono

ammesse soltanto in esecuzione di una formale «*procedura amichevole*», come previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, e comporteranno il riconoscimento di un diritto al rimborso dell'imposta non avendo rilievo, ai fini Irap, l'eventuale riconoscimento di maggiori perdite che non sarebbero riportabili.

3.2 Particolarità della disciplina Irap

Occorre ora rappresentare che all'articolo 11-bis, comma 1, secondo periodo, in deroga al principio del parallelismo con le imposte sui redditi illustrato nel precedente paragrafo, viene espressamente prevista la non applicazione delle seguenti disposizioni:

- art. 58 del TUIR (*Proventi non computabili nella determinazione del reddito*);
- art. 63 del TUIR: (*Interessi passivi*);
- art. 75, comma 5, seconda parte e comma 5-bis, del TUIR (*Norme generali sui componenti del reddito d'impresa*);
- art. 17, comma 4 (*rectius*, comma 1) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, (*Disposizioni finali*);
- art. 65, comma 2, del TUIR (*Oneri di utilità sociale*).

Per quanto riguarda le imprese, la previsione normativa dell'irrelevanza ai fini Irap delle disposizioni contenute nell'art. 58 del TUIR e nell'art. 17, comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1992, conferma quanto già affermato in via interpretativa con circolare n. 141/E del 4 giugno 1998. Concorrono dunque alla determinazione del valore della produzione netta - secondo i valori civilistici - anche i proventi che, ai fini delle imposte sul reddito, sono esenti o assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva ovvero a tassazione separata.

Ulteriore deroga alle disposizioni riguardanti le imposte sui redditi viene introdotta con riferimento all'ICI. Per effetto della disapplicazione dell'articolo 17, comma 4 (*rectius*, comma 1), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, disposta dall'articolo 11-bis del decreto, l'imposta comunale sugli immobili è ora deducibile ai fini dell'Irap.

L'ampia portata della disposizione appena richiamata e, in particolare, l'esplicito richiamo agli artt. 5, 6, 7 e 8, induce a ritenere che la deducibilità del-

l'ICI si applica non solo alle imprese in genere, con riferimento a tutte le tipologie di immobili, ma, con valenza in questo caso innovativa, anche ai soggetti esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR, per quanto concerne, in questo secondo caso, gli immobili strumentali.

Di portata innovativa è, inoltre, la disposizione che esclude l'applicazione, ai fini della determinazione del valore netto della produzione, degli artt. 63 (*pro-rata* di deducibilità degli interessi passivi), art. 75, commi 5, seconda parte e 5-*bis* (*pro-rata* di deducibilità delle spese generali), del TUIR.

Tale ultima modifica risponde allo scopo di affrancare il tributo regionale da disposizioni incompatibili con la propria struttura.

Non sono deducibili ai fini Irap, per espressa previsione dell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 11-*bis*, le erogazioni liberali, comprese quelle deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 65, comma 2, del TUIR.

Devono ritenersi imponibili, tuttavia, le "spe-

se" sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1 giugno 1939, n. 1089 e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La fattispecie prevista alla lett. *c-ter*) del comma 2 del citato articolo non dà luogo a erogazione liberale bensì a costo sostenuto a seguito di precise disposizioni normative che risulta deducibile interamente ai sensi dell'art. 65 comma 2, in deroga alle previsioni del comma 7 dell'art. 67.

4. DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER SOCIETÀ, ENTI COMMERCIALI E IMPRESE INDIVIDUALI

L'art. 1, comma 1, lett. *c*) del decreto correttivo, nel modificare l'art. 5 del decreto Irap, ha innovato le modalità di determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di seguito indicati:

- società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice e, quelle ad esse equiparate;
- persone fisiche esercenti attività commerciali.

4.1 La determinazione della base imponibile: regola generale

La base imponibile di tali soggetti è data dalla somma algebrica delle macroclassi A e B dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c., fatta eccezione per le perdite su crediti e le spese per il personale dipendente.

In sostanza, restano indeducibili gli importi indicati nelle seguenti voci del conto economico:

- perdite su crediti (da indicarsi nella voce B14);
- spese per il personale dipendente (B9).

Rispetto alla precedente formulazione che, vice-

versa, individuava analiticamente le singole voci della macroclasse B rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap, vengono ora ad assumere rilievo, in definitiva, tutti i componenti negativi classificabili nel costo della produzione, ad eccezione delle specifiche voci sopra menzionate.

La riformulazione normativa pone l'esigenza di chiarire il trattamento tributario da riservare a taluni componenti negativi, la cui deducibilità dalla base imponibile Irap, nel testo previgente, risultava esplicitamente esclusa. Si tratta dei seguenti componenti di natura estimativa, che attengono ad una fase eventuale e successiva rispetto a quella tipica della

produzione:

- a - svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide* (voce B10 d);
- b - accantonamenti per rischi* (voce B12);
- c - altri accantonamenti* (voce B13);
- d - altre svalutazione delle immobilizzazioni* (voce B10 c).

4.2 Svalutazioni e accantonamenti per rischi su crediti

Al pari delle perdite effettivamente realizzate, sono in deducibili dalla base imponibile Irap *le svalutazioni e gli accantonamenti per rischi su crediti*.

Sul piano economico e sostanziale tali componenti riflettono il disallineamento tra il valore nominale e quello di realizzo dei crediti. Essi trovano origine e causa in momenti e fattori diversi da quelli che esprimono direttamente la gestione “caratteristica”, “tipica” dell’impresa e, per ciò stesso, non incidono sulla formazione del valore della produzione.

La disposizione in argomento, in quanto allineata alla disciplina delle perdite su crediti, trova giustificazione anche sul piano sistematico. Dal momento che il legislatore ha escluso le perdite su crediti dalla formazione della base imponibile - in quanto componente che non si manifesta nella fase genetica della produzione e dello scambio (il valore

della produzione è stato già prodotto nel momento in cui i beni o i servizi sono stati ceduti), ma nell’eventuale e successiva fase della riscossione - un identico trattamento, necessariamente, ha dovuto riservare agli accantonamenti e alle svalutazioni dei crediti (voci B10 e B12 del conto economico). Anorché abbiano natura estimativa, gli stessi assolvono infatti alla stessa funzione economica della perdita su crediti.

L’esclusione delle perdite su crediti dalla base imponibile del tributo deve pertanto intendersi riferita tanto alle componenti computate a fronte di realizzi definitivi, quanto alle componenti appostate in bilancio in via meramente prudenziale - pur nei limiti dell’art. 71 del TUIR - sotto forma di accantonamenti e svalutazioni.

4.3 Altri accantonamenti

Nonostante la soppressione del comma 1-ter dell’art. 11 del D.Lgs. 446/97, resta ferma la deducibilità ai fini del tributo regionale degli *altri accantonamenti* (voce B13), nei limitati casi e alle condizioni previste dalla normativa in materia di imposte sui redditi (art. 70, comma 3, con riguardo alla lett. *d*), del comma 1 dell’art. 16 e art. 73 del TUIR).

Sono deducibili, pertanto, gli accantonamenti relativi a:

- a) indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche* (art. 70 comma 3 del TUIR);
- b) lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili* (art. 73 comma 1 del TUIR);
- c) spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili* (art. 73 comma 2 del TUIR).
- d) oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio* (art. 73 comma 3 del TUIR).

Tali accantonamenti sono infatti inclusi in una voce (B13) rilevante dei costi della produzione della macroclasse B e sono deducibili ai fini delle im-

poste sui redditi.

Non sono invece deducibili in quanto relativi a componenti negativi irrilevanti ai fini Irap:

- a) gli accantonamenti per le indennità di fine rapporto di lavoro dipendente e di collaborazione coordinata e continuativa* (art. 70 commi 1, 2 e 3 con riguardo alle lettere *c*) ed *f*) dell’art. 16 del TUIR);
- b) le svalutazioni e gli accantonamenti per rischi su crediti* (art. 71 del TUIR), siccome già evidenziato;
- c) gli accantonamenti per rischi di cambio in quanto componenti di natura finanziaria iscrivibili nella voce C16 del conto economico.*

4.4 Svalutazioni delle immobilizzazioni

Sono completamente indeducibili *le svalutazioni delle immobilizzazioni* (voce B10 c) in quanto componenti che non incidono nella dinamica del reddito d'impresa. L'articolo 66, comma 1, del TUIR limita la deduzione, infatti, alle sole minusvalenze da realizzo.

Fanno eccezione le svalutazioni conseguenti alle eliminazioni di beni dal processo produttivo, deducibili anche ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art. 66, comma 5, del TUIR.

Anche in tal caso, come si può notare, la riformulazione dell'art. 5 del decreto Irap da parte del decreto correttivo, non ha comportato modifiche di natura sostanziale in ordine alla rilevanza, ai fini Irap, di accantonamenti e svalutazioni.

4.5 Gli ammortamenti degli affittuari d'azienda

Merita menzione, nel contesto della disposizione ora in vigore, il trattamento ai fini Irap degli accantonamenti operati dagli affittuari di azienda in relazione ai beni loro concessi in locazione.

Le quote di ammortamento che il conduttore stanzia sui beni ottenuti in locazione non assolvono alla funzione economica tipica prevista dall'istituto dell'ammortamento (distribuire un costo pluriennale in diversi esercizi nel rispetto del principio di competenza), ma costituiscono degli accantonamenti atti alla creazione di un apposito fondo destinato al ripristino di valore dei beni locati.

Finora, la loro classificazione nella voce B13 del conto economico, non richiamata dal previgente art. 5, ne ha comportato l'indeducibilità ai fini Irap.

L'attuale formulazione della norma consente ora, fatta salva l'ipotesi in cui nel contratto venga disposta espressa deroga alle previsioni dell'art. 2561 c.c., di dare piena rilevanza a tali quote di ammortamento ricomprese nella macroclasse B dell'art. 2425 del cod. civ. che, sotto il profilo fiscale, possono essere dedotte dall'affittuario ai sensi dell'art. 67, comma 9, del TUIR.

5 BANCHE, ENTI E SOCIETÀ FINANZIARIE: DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE

Il decreto correttivo ha riformulato in modo più organico e sistematico la normativa sulla determinazione del valore netto della produzione riferita alle banche e agli altri enti e società finanziarie.

Va innanzi tutto evidenziato l'inserimento, nell'articolo 6 del decreto Irap, del nuovo comma 5-bis, che prevede la deducibilità degli accantonamenti per la cessazione dei rapporti d'agenzia, con la speculare soppressione del comma 1-ter dell'art. 11, che già prevedeva detta deducibilità.

Con l'art 1, comma 1, lettere b) e d) del decreto correttivo, sono state inoltre modificate le norme relative alla ripartizione territoriale della base imponibile del tributo regionale.

In particolare, l'attuale formulazione dell'art. 4, comma 2, del decreto Irap conferma il criterio di ripartizione territoriale della base imponibile in funzione dei depositi in denaro e in titoli riferibili alla sola clientela, con esclusione, pertanto, dei depositi interbancari. Tale esclusione, peraltro, era stata già messa in evidenza con la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, paragrafo 4.3, rubricato "Ripartizione territoriale della base imponibile delle banche e altri enti e società finanziarie."

5.1 Perdite ed accantonamenti per rischi su crediti

La novità più rilevante, conseguente alla riforma dell'articolo 6, comma 1, lettera n), è costituita dalla previsione di deducibilità degli accantonamenti per rischi su crediti, compresi quelli per interessi di mora, che, come le svalutazioni, costituiscono una imputazione estimativa e anticipata delle perdite su crediti già riconosciute in deduzione dalla formazione della base imponibile.

A partire dal periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1999, data in cui è stato emanato il decreto correttivo, gli accantonamenti, come già le svalutazioni, sono quindi deducibili dalla base imponibile Irap negli stessi limiti previsti, ai fini IRPEG, dall'art. 71 del TUIR.

Di conseguenza, le perdite su crediti effettiva-

mente realizzate rileveranno ai fini Irap per la sola parte eccedente l'ammontare del fondo per rischi su crediti in precedenza dedotto dalla base Irap in applicazione della riforma recata dal decreto correttivo, ai sensi dell'articolo 71, comma 5, del TUIR.

In ordine alla deducibilità ai fini IRAP delle perdite imputate ai fondi formati in precedenti periodi d'imposta, si forniscono i seguenti chiarimenti.

1) Le perdite imputate a fondi formati, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1999, con accantonamenti rilevanti (dedotti) ai fini IRAP, non potranno essere ulteriormente dedotte nel momento del loro effettivo conseguimento.

2) Parimenti, non sono deducibili le perdite imputate a fondi formati fino al periodo d'imposta 1997 con accantonamenti dedotti ai fini IRPEG e ILOR.

In definitiva, rilevano i componenti positivi e negativi indicati nell'art. 6 del decreto Irap in base alla loro evidenza nel conto economico redatto ai sensi del D.Lgs. n. 87 del 1992 e assunti secondo le regole previste per le imposte dirette.

Nel caso di specie, le perdite imputate al fondo non sono rilevate a conto economico, essendo già state considerate, in via estimativa, a carico di esercizi precedenti. La stima della perdita, originata dalla sua connessione con fatti di gestione ed eventi intervenuti in esercizi anteriori alla istituzione del tributo regionale, ne comprova l'estraneità (non solo contabile) con il valore della produzione e dunque con la base imponibile dell'esercizio in cui è conseguita in via definitiva.

3) Al contrario, le perdite imputate ai fondi formati dopo l'istituzione dell'Irap con accantonamenti non dedotti ai fini di tale tributo, come ad esempio i fondi tassati formati nell'esercizio 1998, potranno essere considerate in diminuzione della base imponibile per il principio di correlazione. In questo caso la perdita, pur se non evidenziata tra le voci di conto economico, è correlata a un componente negativo — nella specie l'accantonamento in via estimativa rilevato a carico dell'esercizio 1998 — che non aveva allora ottenuto riconoscimento ai fini del tributo regionale. Si tratta di un componente direttamente connesso con il valore della produzione netta di un esercizio (nell'esempio, l'esercizio 1998) per il quale si

rendeva applicabile l'Irap, ma la cui rilevanza era rinviata sino al momento dell'effettivo conseguimento della perdita.

Le considerazioni appena svolte sono riferibili anche al trattamento del fondo rischi per interessi di mora.

Per quanto riguarda i fondi costituiti con accantonamenti dedotti ai fini Irpeg/Ilor o Irpeg/Irap, non sono ammessi utilizzi del fondo stesso per scopi diversi dalla copertura di perdite effettivamente realizzate. Diversamente, diverrebbero nuovamente rilevanti, nel momento del realizzo, perdite riconducibili alla attività di precedenti esercizi, già stimate a carico dei relativi conti economici e che, per ciò stesso, non possono nuovamente concorrere alla determinazione del valore della produzione.

Sono liberamente utilizzabili, invece, i fondi formati, successivamente all'entrata in vigore del tributo regionale, con accantonamenti non deducibili dalla base imponibile Irap. Inoltre, l'eventuale imputazione di svalutazioni dirette dei crediti al fondo costituito nell'esercizio 1998 competerà una variazione in diminuzione del valore della produzione netta, in misura pari allo 0,50 per cento del valore complessivo dei crediti iscritto in bilancio e la deducibilità dell'eccedenza nei successivi esercizi secondo quote costanti.

Nell'ipotesi di utilizzo del fondo rischi su crediti, in conformità al disposto dell'articolo 71, comma 2, del TUIR, si intende prioritariamente utilizzata, fino a capienza, la parte del fondo costituita mediante accantonamenti dedotti.

6 VARIAZIONE DELLE ALIQUOTE

L'art. 6, commi 17 e 18, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 ("finanziaria 2000") ha stabilito le seguenti aliquote d'imposta:

- **per i produttori agricoli, per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi:**

- aliquota dell'1,9% per i periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e al 1 gennaio 1999;

- aliquote rispettivamente del 2,3 - 2,5 - 3,10 e 3,75% per i quattro periodi d'imposta successivi;

• **per le banche, gli enti e le società finanziarie, e le imprese di assicurazione:**

— aliquota del 5,4% per i periodi d'imposta in corso al 1 gennaio 1998, al 1 gennaio 1999 e al 1 gennaio 2000;

— aliquote rispettivamente del 5 e 4,75% per i due periodi d'imposta successivi.

Come può facilmente desumersi con tale intervento si è inteso prolungare, in via transitoria, i periodi d'imposta in cui i soggetti che operano nel settore agricolo e in quello bancario, assicurativo e finanziario applicano aliquote rispettivamente agevolate e maggiorate.

Ai fini della corretta individuazione dell'ambito temporale di applicazione dell'aliquota originaria dovrà farsi riferimento:

— per i soggetti operanti nel settore agricolo, ai primi due periodi di applicazione dell'Irap;

— per le banche, gli enti e le società finanziarie, e le imprese di assicurazione ai primi tre periodi di applicazione dell'Irap.

Ne consegue, ad esempio, che per una società finanziaria con esercizio in corso alla data del 1° gennaio 1998, ma iniziato prima del 30 settembre 1997, i primi tre periodi di applicazione dell'Irap "maggiorata" coincidono con i periodi d'imposta 1998/1999, 2000/2001 e 2001/2002. In pratica, i periodi d'imposta medesimi possano non essere in corso rispettivamente alla data del 1° gennaio 1998, del 1° gennaio 1999 e del 1° gennaio 2000, ancorché i commi 17 e 18 dell'articolo 6 della "legge finanziaria" facciano riferimento alle predette date per stabilire i periodi di applicazione delle aliquote provvisorie.

È altresì opportuno precisare che in presenza di un periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1999, per il quale alla data di entrata in vigore della "finanziaria 2000" (1° gennaio 2000) siano eventualmente già scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi, la modifica delle aliquote Irap per i soggetti sopra indicati non esplica effetto con riferimento alla determinazione dell'imposta da versare a titolo di acconto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1999, in quanto al momento dell'entrata in vigore delle nuove aliquote il termine per il versamento della seconda e ultima rata di acconto relativa al periodo d'imposta 1999 risultava essere già scaduto.

7 LE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

7.1 Introduzione

Il decreto correttivo ha innovato anche la normativa Irap sugli organi e le amministrazioni dello Stato, nonché sugli enti pubblici non commerciali.

Le modifiche hanno favorito una semplificazione degli adempimenti cui dette amministrazioni sono tenute ai fini dell'applicazione dell'imposta.

In particolare, le disposizioni concernenti l'Irap dovuta da questi soggetti sono state disciplinate autonomamente, provvedendosi così a separarne la normativa da quella relativa agli enti non commerciali privati.

A tal fine, la lettera *e*) dell'art. 3, comma 1, del decreto Irap, è stata sostituita con due lettere, la *e*) e la *e-bis*), con cui, rispettivamente, sono stati individuati quali soggetti passivi:

1. gli enti privati di cui all'art. 87, comma 1, lettera *c*), del T.U. 917 del 1986, nonché le società e gli enti di cui alla lettera *d*) dello stesso comma;
2. le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato della Repubblica, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

L'introduzione della lett. *e-bis*) al comma 1 dell'art. 3, ha comportato di conseguenza:

- l'inserimento dell'art. 10-*bis*, concernente la determinazione della base imponibile per gli organi dello Stato e per le amministrazioni pubbliche;
- la modifica del precedente art. 10, per elimi-

nare nel corpo dello stesso ogni riferimento agli organi dello Stato e alle amministrazioni pubbliche;

Si chiarisce che sono ricompresi nella citata lett. *e-bis*) di cui all'art. 3, comma 1, i seguenti soggetti, individuati dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29:

- Stato, Regioni, Province, Comuni, Comunità montane e loro consorzi e associazioni;
- aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
- istituti e scuole di ogni ordine e grado, istituzioni educative ed universitarie;
- Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
- Amministrazioni, aziende ed enti del servizio sanitario nazionale;
- Amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato della Repubblica, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica, degli Organi legislativi delle Regioni a Statuto speciale.

Restano, invece, esclusi dall'Irap gli Stati esteri e gli Organismi internazionali che operano nel territorio delle regioni in regime di extraterritorialità.

7.2 Determinazione del valore della produzione netta

7.2.1 Criteri generali

Il nuovo articolo 10-*bis* comporta una sostanziale conferma delle modalità di determinazione della base imponibile già in vigore per le precedenti annualità.

Pertanto, per gli organi dello Stato, per le amministrazioni pubbliche e per gli enti pubblici non commerciali, la base imponibile continua ad essere determinata in un importo pari all'ammontare:

- delle retribuzioni erogate al personale dipendente rilevanti ai fini previdenziali, determinate a norma dell'art. 12 del D.P.R. 30 aprile 1969, n. 153;
- dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'art. 47 del TUIR, così come determinati ai sensi dell'art. 48-*bis* del TUIR;
- dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 49, comma 2, lett.

a), del TUIR, al netto delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori del territorio comunale di residenza del collaboratore;

— dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. *l*), del TUIR nel loro intero importo.

Resta confermata l'esclusione dei compensi per l'assunzione di obblighi di fare, di non fare, permettere, così come precisato nella circolare n. 97 del 9 aprile 1998 (in *"Finanza & Fisco"* n. 16/98, pag. 1843).

Occorre ribadire che le retribuzioni e i compensi che concorrono a formare la base imponibile vanno determinati con il criterio di cassa, atteso che la disposizione in parola fa riferimento alla "erogazione" delle retribuzioni e dei compensi.

7.2.2 Borse di studio e assegni di ricerca

Il nuovo art. 10-*bis* conferma espressamente l'esclusione dalla base imponibile delle somme corrisposte ai sensi dell'art. 47, comma 1, lett. *c*), del Tuir, esenti dall'Irpef attribuite fino al 31 dicembre 1999.

Detta esclusione riguarda le somme, corrisposte a titolo di borse di studio o di assegni, premi o sussidi per fini di studio o addestramento professionale, se il beneficiario non è dipendente del soggetto erogante. Al riguardo si ritiene opportuno precisare che il legislatore utilizzando l'espressione «*attribuite fino al 31 dicembre 1999*», ha inteso far riferimento alle somme relative a borse di studio il cui riconoscimento sia stato deliberato (la cui formalizzazione sia stata effettuata) entro la predetta data del 31 dicembre 1999, anche se l'effettiva erogazione sia avvenuta in data successiva. Resta così fissato in modo inequivocabile il termine ultimo entro il quale riconoscere la non tassabilità ai fini Irap delle somme di cui al citato art. 47, comma 1, lett. c).

Per quanto riguarda gli assegni di ricerca di cui all'art. 51, comma 6, legge 27 dicembre 1997, n. 449 (in *"Finanza & Fisco" n. 4/98, pag. 413*), formalizzati prima del 31 dicembre 1997 e rinnovati successivamente a tale data ai sensi dell'art. 51, comma 6, della legge 27 dicembre 1997 n. 449, si precisa che i medesimi devono essere assoggettati all'Irap, posto che in tal caso non si configura la continuazione del rapporto giuridico preesistente bensì un nuovo riconoscimento del beneficio.

Infatti l'istituto della proroga differisce da quello del rinnovo, richiamato dall'art. 51, comma 6, della legge di cui sopra, in quanto quest'ultimo, lungi dall'essere un mero prolungamento degli effetti di un rapporto giuridico per una frazione temporale, comporta una riproduzione complessiva dell'accordo allo spirare del termine finale e dà luogo ad un nuovo atto.

7.2.3 Segue: Premi Inail, apprendistato, formazione e lavoro

Si fa presente che la disposizione di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del decreto Irap, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. h), del decreto correttivo, trova applicazione anche per gli Organi dello Stato, le Amministrazioni Pubbliche e gli Enti Pubblici non commerciali.

Pertanto, anche per detti soggetti sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e le spese relative agli apprendisti e, nei limiti del 70%, le spese

per il personale assunto con contratto di formazione lavoro.

È necessario, tuttavia, precisare che la deduzione dalla base imponibile dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro è ammissibile esclusivamente nei casi in cui l'ente pubblico svolge sia l'attività commerciale sia quella non commerciale ed ha optato per la determinazione della base imponibile relativa all'attività commerciale con il metodo analitico ai sensi dell'art. 10-bis, comma 2, del decreto di cui trattasi.

Se ne deduce, pertanto, che per i soggetti che applicano il c.d. sistema retributivo non sarà ammissibile tale deduzione in quanto si avrà una riduzione corrispondente della base imponibile delle retribuzioni assunte nell'importo determinato ai fini previdenziali (cioè al netto dei premi assicurativi), ai sensi dell'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153 e successive modifiche e integrazioni.

7.3 Amministrazioni pubbliche esercenti anche attività commerciali.

7.3.1 Determinazione della base imponibile

È necessario evidenziare preliminarmente che la determinazione della base imponibile con il c.d. sistema retributivo non si rende applicabile agli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Per questi soggetti, ancorché compresi tra quelli di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, richiamato nella citata lettera *e-bis*) del comma 1 dell'art. 3 del decreto Irap (è il caso, per esempio degli IACP nonché di consorzi tra enti locali aventi rilevanza economica e imprenditoriale), la base imponibile è determinata secondo le disposizioni dettate dall'art. 5 del decreto Irap, previste per le società commerciali.

L'art. 10-bis, comma 2, ha provveduto a formulare più adeguatamente le disposizioni concernenti le modalità di determinazione della base imponibile delle amministrazioni ed enti pubblici che svolgono, in aggiunta alle attività istituzionali di natura non commerciale, anche attività commerciali.

Innanzitutto, è stato stabilito - come già in precedenza contemplato - che gli organi dello Stato, le am-

ministrazioni pubbliche e gli enti pubblici, che esercitano anche attività commerciali, possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali, secondo le disposizioni previste per le società commerciali dall'art. 5 del decreto Irap.

Pertanto, tali soggetti possono scegliere se determinare la base imponibile Irap con il c.d. sistema retributivo, includendo anche la parte che si riferisce all'esercizio di attività commerciali, ovvero determinare separatamente la base imponibile delle due attività, applicando all'attività istituzionale il sistema retributivo e all'attività commerciale i criteri di cui al citato art. 5.

Se si opta per tale ultima modalità di determinazione, i costi deducibili che non sono specificamente riferibili alle attività commerciali, devono essere computati per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalla predetta disposizione e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

Correlativamente, la base imponibile relativa alle altre attività non commerciali, è determinata con il sistema retributivo, ma l'ammontare degli emolumenti deve essere ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali.

Qualora gli emolumenti riferibili alle attività commerciali non siano specificamente individuabili, l'ammontare degli stessi deve essere ridotto dell'importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto precedentemente indicato.

7.3.2 L'opzione per comportamento concludente

Per quanto concerne l'opzione prevista dal citato art. 10-bis, comma 2, trovano applicazione le regole stabilite dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (in *"Finanza & Fisco" n. 2/98, pag. 186*), secondo cui rilevano i comportamenti concludenti del contribuente.

Detto comportamento concludente corrisponde alla scelta operata dal soggetto all'inizio del periodo d'imposta e, quindi, in sede di primo acconto mensile.

In assenza di specifica previsione normativa, l'opzione concernente la determinazione del regime d'imposta vincola il contribuente per un triennio, ai sensi dell'art. 3 del citato D.P.R. n. 442 del 1997.

Ne consegue che la scelta operata mediante comportamento concludente in sede di primo acconto, vincola il contribuente a determinare tutti i successivi acconti mensili e il saldo dell'imposta con le medesime modalità.

7.3.3 Qualificazione dell'attività commerciale

L'art. 10-bis, comma 2, conferma che per attività commerciali ai fini dell'Irap, si devono intendere quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi ovvero, per i soggetti di cui all'art. 88, comma 1, del Tuir (organi ed amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica, Regioni, Province, Comuni, comunità montane, consorzi tra enti locali, associazioni ed enti gestori di demani collettivi), esclusi dall'Irpeg, quelle rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

7.4 Determinazione dell'imposta

Di particolare rilievo sono le modifiche apportate all'art. 16, comma 2, del decreto Irap, in ordine alla semplificazione degli adempimenti delle amministrazioni pubbliche.

Specificamente si è proceduto a sopprimere la precedente previsione che comportava l'applicazione di una differente aliquota tra redditi di lavoro dipendente e altri redditi e, nell'ambito di ciascun gruppo di reddito, in funzione del loro ammontare e l'assoggettamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti soltanto fino all'importo di 150 milioni di lire.

Il nuovo comma 2, dell'art. 16, del decreto Irap, stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, relativamente all'intero valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciale, calcolato con il metodo retributivo, si applica l'aliquota dell'8,5%, indipendentemente dall'importo e dal tipo di reddito.

Per quanto riguarda i soggetti che hanno optato per la determinazione della base imponibile relativa all'attività commerciale con i criteri di cui all'art. 5, trova, invece, applicazione l'aliquota ordinaria del 4,25%.

Al comma 3 dell'art. 16, infine, viene prevista la possibilità per le Regioni di aumentare o ridurre le aliquote fino a un massimo di un punto percentuale.

La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

7.5 Acconto Irap

La modifica apportata all'art. 30, comma 5, del decreto Irap, assume natura di mero coordinamento terminologico.

Pertanto, le amministrazioni e gli Organi statali e gli enti pubblici che svolgono attività istituzionali, continuano, come per il passato, a versare l'acconto Irap a ciascuna Regione o Provincia autonoma con le modalità stabilite dal decreto ministeriale 24 marzo 1998, in deroga a quanto previsto dall'art. 30, comma 2.

L'acconto mensile va calcolato applicando l'aliquota dell'8,5% all'ammontare degli emolumenti corrisposti nei mesi precedenti.

I soggetti pubblici, invece, che hanno optato per

la determinazione della base imponibile con i criteri di cui all'art. 5, devono versare l'acconto Irap per detta attività commerciale con le scadenze e le modalità stabilite per le imposte sui redditi.

7.6 Dichiarazione Irap

Infine, il nuovo comma 1-*bis*, dell'art. 19, del decreto Irap, stabilisce che la dichiarazione Irap delle amministrazioni pubbliche, degli organi dello Stato e degli enti pubblici, è presentata dai soggetti che emettono i provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Ai sensi del comma 3, secondo periodo, del citato art. 19 del decreto legislativo in parola, la dichiarazione è sottoscritta dal dirigente competente secondo le rispettive norme regolamentari.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.