

Le regole IRAP per le società di persone e le imprese individuali: i chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate

Autore: Sperduti Massimo

In: Diritto tributario

Come noto, l'art. 1, c. 50, della legge finanziaria per l'anno 2008 ha modificato il sistema di determinazione dell'Irap introducendo, nell'ambito delle imprese commerciali, eccettuate quelle bancarie, finanziarie ed assicurative, due distinti regimi, il primo dei quali applicabile ai soggetti IRES, indicati nell'art. 3, c. 1, lett. a) del decreto legislativo n. 446 del 1997, e cioè le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e gli enti ad esse equiparate, il secondo ai soggetti IRPEF, e cioè le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del T.U.I.R., nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 del medesimo testo unico.

Di particolare rilevanza appare l'eliminazione, ai fini della quantificazione del valore della produzione da assoggettare a tassazione, delle interferenze fiscali dovute all'applicazione delle regole del citato testo unico per i contribuenti IRES, operata attraverso l'abrogazione dell'art. 11-bis del decreto IRAP.

Di contro, per le società di persone e le imprese individuali la novella normativa, salvo qualche lieve differenza, riproduce in sostanza il sistema previgente; infatti, per questi la determinazione della base imponibile avviene tenendo in considerazione le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la quantificazione del reddito di impresa, secondo le previsioni del d.P.R. n. 917 del 1986. In merito, vengono in considerazione i principi di inerenza e di competenza, disciplinati, rispettivamente, dal c. 5 e dal c. 1 dell'art. 109 del T.U.I.R.

In particolare, la disposizione su menzionata, contenuta nella legge n. 244 del 2007, ha inserito nel decreto IRAP l'art. 5-bis, il quale stabilisce che "[...] la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. [...]."

Analogamente alla disciplina previgente viene stabilito che tra i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione vengono inclusi i contributi erogati sulla base di disposizioni di legge, con l'eccezione di quelli correlati a costi indeducibili.

In merito, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 60/E del 28 ottobre 2008, ha chiarito che i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge essendo riconducibili tra i ricavi di esercizio devono essere imputati secondo il principio di competenza, mentre i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, sempre a norma di legge, sono riconducibili alle sopravvenienze attive; pertanto, sulla base di quanto stabilito dall'art. 88, c. 3, lett. b) del citato testo unico, questi ultimi concorrono a formare la base imponibile (reddito dell'esercizio e/o valore della produzione netta) nell'esercizio in cui trovano la loro manifestazione finanziaria (principio di cassa) o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Occorre sottolineare che nessun contributo può concorrere alla formazione della base imponibile qualora la legge istitutiva o altre disposizioni, anche di carattere speciale, ne prevedano espressamente l'esenzione ai fini IRAP.

Sempre con riferimento alle imprese individuali ed alle società di persone, appare necessario dar conto dell'introduzione del principio di indifferenza ai fini della disciplina IRAP delle plusvalenze realizzate a seguito delle operazioni di cessione di beni strumentali anche non derivanti da trasferimenti di azienda; parallelamente, la norma in questione non annovera le minusvalenze tra i componenti negativi che partecipano alla quantificazione del valore della produzione netta[1].

Tuttavia, concorreranno alla determinazione della base imponibile per gli anni di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2007 le quote residue delle plusvalenze o degli altri elementi positivi conseguiti fino al predetto periodo di imposta e la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina.

Tra i cespiti indeducibili l'art. 5-bis del decreto IRAP annovera le spese per il personale dipendente e assimilato, i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, 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, i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, gli utili spettanti agli associati in partecipazione, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, le perdite su crediti e l'imposta comunale sugli immobili.

L'Agenzia, nella citata Circolare, dà, inoltre, conto di due aspetti di fondamentale importanza: il primo concernente la decorrenza della novella normativa che, sulla base dell'art. 1, c. 51, della legge n. 244 del 2007, viene individuata nel periodo di imposta 2008; il secondo riguardante la possibilità per i soggetti IRPEF di optare per il regime impositivo previsto dall'art. 5 del decreto IRAP per le società di capitali e gli enti equiparati.

In particolare, la formulazione legislativa riferisce la predetta possibilità esclusivamente ai contribuenti che si trovano in regime di contabilità ordinaria, anche se per opzione.

D'altra parte, appare evidente che il sistema predisposto per i soggetti IRES può trovare più facile applicazione qualora il contribuente abbia adottato un regime di contabilità, quale quello ordinario, che permetta di pervenire agevolmente alla classificazione delle poste di bilancio a norma dell'art. 2423 e ss. del C.C., ritenuto, inoltre, che i componenti positivi e negativi che partecipano alla formazione del valore della produzione dei predetti soggetti vengono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Per ultimo, si osserva che l'opzione ha validità triennale ed è tacitamente rinnovabile per il triennio successivo se entro il termine di sessanta giorni dall'inizio del quarto periodo di imposta non viene trasmessa la revoca all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità previste dal Provvedimento direttoriale del 31 marzo 2008.

Allo stesso modo, l'esercizio della revoca ha effetto per un triennio e il contribuente potrà nuovamente optare per la determinazione dell'IRAP secondo le regole del c. 1° dell'art. 5, sempre rispettando il termine di sessanta giorni dall'inizio del quarto periodo di imposta successivo a quello in cui è stata esercitata la predetta revoca.

Qualora si sia optato per l'applicazione delle regole vevoli per i soggetti IRES il contribuente è tenuto a mantenere la contabilità ordinaria per tutto il periodo di validità dell'opzione, per le motivazioni che sono state precedentemente esposte.

Per quanto concerne l'analisi dei singoli elementi che concorrono alla quantificazione del valore della produzione netta per i soggetti IRPEF, si rimanda al contenuto della citata Circolare, pubblicata sul sito www.agenziaentrate.it.

Massimo Sperduti

Ragioniere Commercialista

Revisore contabile

[1] Si rammenta che le plusvalenze e le minusvalenze relative ai beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda concorrevano ai fini della determinazione della base imponibile, a norma del previgente art. 11, c. 3, del decreto lgs. n. 446 del 1997.

<https://www.diritto.it/le-regole-irap-per-le-societa-di-persone-e-le-imprese-individuali-i-chiarimenti-dell-agenzia-delle-entrate/>