



FISCO

2018

NON HO DUBBI. HO SCELTO IPSOA InPratica

Gli originali volumi IPSOA per avere sempre risposte chiare, immediate e integrate



HO SCELTO IPSOA InPratica PERCHÉ

- ✔ È **intuitivo**, grazie alla struttura chiara dei capitoli e alla grafica per favorire l'immediata individuazione degli argomenti.
- ✔ È **operativo**, grazie ai numerosi casi e puntuali esempi, tratti dalla pratica professionale.
- ✔ È **sempre aggiornato** on line. La versione digitale permette di consultare tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del volume cartaceo, evidenziando le parti modificate e segnalate da un sistema di alert.
- ✔ È **pratico**, grazie a schemi e tabelle che facilitano la lettura e l'individuazione delle informazioni.
- ✔ È **integrato**  con le soluzioni digitali Wolters Kluwer per la consultazione diretta della documentazione ufficiale e per l'approfondimento completo.
- ✔ È completato da Indici: **analitico** esaustivo e dettagliato, **sommario**, degli **adempimenti**, dei casi.

IPSOA InPratica

la nuova collana dove trovare risposte immediate alle domande dei clienti

IPSOA InPratica

PERCHÉ È SEMPRE AGGIORNATO E INTEGRATO

Interamente aggiornato on line, con l'immediata evidenziazione delle sezioni modificate ed un collegamento diretto alle soluzioni digitali Wolters Kluwer per approfondire gli argomenti.



Icona che evidenzia l'aggiornamento nell'indice per andare dritto al punto

Data ultimo aggiornamento per avere certezza delle risposte

Collegamenti con le soluzioni digitali Wolters Kluwer per approfondire gli argomenti



Accesso alla consultazione di tutte le fonti richiamate

Evidenziazione delle parti modificate nel capitolo per un veloce aggiornamento

IPSOA InPratica

L'innovativo metodo editoriale Wolters Kluwer, che fornisce **risposte operative e immediate alle problematiche quotidiane.**

Differenti indici, per farti trovare velocemente le risposte che cerchi

30. ASPETTI GENERALI

- 30.1. Presupposto
- 30.2. Territorialità
 - 30.2.1. Attività esercitata in più regioni

INDICE SOMMARIO

31. SOGGETTI OBBLIGATI ED ESCLUSI

- 31.1. Soggetti obbligati
- 31.2. Soggetti esclusi
- 31.3. Esercenti arti e professioni
- 31.4. Autonoma organizzazione

Deduzioni

- IRAP
- contributi previdenziali
- credito d'imposta
- forfetaria base
- forfetaria incremento di lavoratori
- forfetaria integrale
- forfetaria lavoro dipendente
- lavoro dipendente

INDICE ANALITICO ESAUSTIVO E DETTAGLIATO

INDICE DEGLI ADEMPIMENTI

- Comunicazione opzione IRAP
- Presentazione dichiarazione integrativa IRAP per mod
- Presentazione dichiarazione IRAP persone fisiche e s
- Presentazione dichiarazione IRAP società di capitali, er
- Versamento saldo e primo acconto IRAP
- Versamento secondo o unico acconto IRAP

31. Soggetti obbligati ed esclusi

- Caso 1 - Fallimento
- Caso 2 - Liquidazione
- Caso 3 - Soggetti non residenti
- Caso 4 - Compensi percepiti da dottori commercialisti commerciali
- Caso 5 - Compensi percepiti da medici convenzionati
- Caso 6 - Attività ausiliarie del commercio

INDICE DEI CASI

- 32. Base imponibile, aliquote e calcolo
- Caso 1 - Svalutazione con variazione della vita utile

PERCHÉ È INTUITIVO

La struttura, gli elementi grafici e le icone ti guidano nella ricerca e facilitano nella lettura.

PERCHÉ È PRATICO

Tablette, schemi riepilogativi, elenchi e casi pratici immediatamente evidenziati.

Sommario iniziale per comprendere la struttura dell'argomento

IRAP

Argomento della sezione per guidarti in una rapida consultazione

34.1.

Numerazione dei paragrafi per una veloce individuazione dei contenuti

Parole chiave evidenziano i concetti principali per una rapida lettura e comprensione del testo



Casi ed esempi per risolvere specifiche problematiche

(➔ 35.6.)

Rimandi tra gli argomenti del volume

Box colorati evidenziano argomenti particolari

Tablette che sintetizzano scadenze, adempimenti e argomenti

Collegamenti con le soluzioni digitali Wolters Kluwer



FISCO

2018



Questo testo *è* consultabile online su *La Mia **Biblioteca***
Accedi a lamiabiblioteca.com: la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex in cui trovare risposte mirate, autorevoli e sempre aggiornate.

Per conoscere le modalità di accesso al servizio e di consultazione online, visita subito lamiabiblioteca.com

Il servizio di consultazione online del presente testo viene offerto al lettore a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio La Mia Biblioteca e potrebbe essere soggetto a revoca dall'Editore

Copyright 2017 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via dei Missaglia n. 97, Edificio B3, 20142 Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

PRESENTAZIONE

Fisco, il volume della nuova collana **IPSOA InPratica**, nasce dall'esperienza editoriale di Wolters Kluwer come strumento operativo per fornire immediate soluzioni, anche alle problematiche più complesse, che si presentano nella quotidiana attività professionale, consulenziale e aziendale.

Il libro offre un inquadramento completo ed esaustivo dell'intera materia tributaria: dalle imposte sui redditi (IRPEF, IRES e IRAP) a quelle indirette (IVA, Registro, Bollo, successioni e donazioni, ipotecaria e catastale), dalle tasse e imposte locali (tra cui IMU, TASI, TARI), all'accertamento e riscossione, dal contenzioso alle sanzioni fino alle operazioni straordinarie.

La **struttura** dei capitoli appare chiara e di facile lettura; l'immediatezza del **linguaggio** rende la consultazione più efficace e l'uso del colore evidenzia i casi di interesse. I numerosi **rimandi** fra i paragrafi creano un sistema informativo completo e integrato.

Il **taglio** pratico, grazie alla presenza di schemi e tabelle, facilita la lettura e l'individuazione delle informazioni.

La **completezza** e la **scientificità** sono garantite dai **professionisti** che hanno collaborato alla stesura dell'opera, applicando la loro esperienza rispetto alla concreta gestione di casi di studio. La puntuale indicazione della documentazione ufficiale (normativa, prassi e giurisprudenza) fornisce inoltre al lettore la possibilità di consultare le fonti di riferimento.

L'innovativo sistema di identificazione delle **parole chiave**, contrassegnate da un elemento grafico, consente il collegamento con le soluzioni on line.

La presenza di **molteplici tipologie di indici** (sommario, analitico, adempimenti, casi) facilita infine l'individuazione puntuale di tutti gli argomenti trattati.

La soluzione digitale "**Sempre aggiornato**"

Il volume è pubblicato ne "La mia Biblioteca" con la formula "Sempre aggiornato" che consente la consultazione della versione digitale aggiornata in tempo reale con tutte le novità. Inoltre, dagli estremi normativi citati e dalle parole chiave  è possibile navigare verso le **soluzioni digitali** Wolters Kluwer.

IPSOA InPratica

- ✓ un metodo editoriale innovativo
- ✓ una nuova modalità di fornire contenuti professionali attraverso l'integrazione tra elementi cartacei e supporti digitali
- ✓ una soluzione semplice ed operativa per risposte immediate a problemi concreti

Sfoggia l'estratto!

Scopri IPSOA InPratica, la nuova collana dove trovare risposte immediate alle domande dei clienti!

SOMMARIO

SEZIONE I - IRPEF

SOGGETTI PASSIVI	
DETERMINAZIONE REDDITO IMPONIBILE E IMPOSTA	
ONERI DEDUCIBILI	
DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA	
DETRAZIONI PER LAVORO	
DETRAZIONI PER ONERI E SPESE	
DETRAZIONI PER INTERVENTI SUGLI IMMOBILI	
TASSAZIONE SEPARATA	
SOGGETTI NON RESIDENTI	
REDDITI FONDIARI	
REDDITI DI CAPITALE	
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	
REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	
REDDITI D'IMPRESA	
REDDITI DIVERSI	
CREDITI D'IMPOSTA	
DICHIARAZIONE DEI REDDITI E SCRITTURE CONTABILI	
ADDIZIONALI IRPEF	
ADEMPIMENTI	

SEZIONE II - IRES

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO E SOGGETTI PASSIVI	
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	
DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA	
COMPONENTI POSITIVE DI REDDITO	
PLUSVALENZE ESENTI DA TASSAZIONE	
COMPONENTI NEGATIVE DI REDDITO	
TASSAZIONE PER TRASPARENZA	
TASSAZIONE DI GRUPPO	
ENTI NON COMMERCIALI	
IMPRESE MARITTIME (TONNAGE TAX)	
ATTIVITÀ PARTICOLARI	
SOCIETÀ NON OPERATIVE	
ASPETTI INTERNAZIONALI	
AGEVOLAZIONI	
CREDITI D'IMPOSTA	
RITENUTE	
DICHIARAZIONE DEI REDDITI	
ADEMPIMENTI	

SEZIONE III - IRAP

30. ASPETTI GENERALI

30.1. Presupposto	
30.2. Territorialità	
30.2.1. Attività esercitata in più regioni	

31. SOGGETTI OBBLIGATI ED ESCLUSI

31.1.	Soggetti obbligati
31.2.	Soggetti esclusi
31.3.	Esercenti arti e professioni
31.4.	Autonoma organizzazione
31.4.1.	Avvocati
31.4.2.	Studi associati
31.4.3.	Utilizzo di dipendenti e collaboratori
31.4.4.	Altri casi

32. BASE IMPONIBILE, ALIQUOTE E CALCOLO

32.1.	Valore della produzione netta
32.2.	Società di capitali ed enti commerciali
32.2.1.	Differenza tra valore e costi della produzione
32.2.2.	Bilancio redatto secondo principi contabili internazionali ...
32.2.3.	Componenti negative escluse
32.2.4.	Regole particolari
32.2.5.	Aliquota e calcolo
32.3.	Imprese individuali e società di persone
32.3.1.	Opzione per la determinazione della base imponibile con le regole delle società di capitali
32.3.2.	Soggetti in contabilità semplificata
32.3.3.	Aliquota e calcolo
32.4.	Banche e società finanziarie
32.4.1.	Aliquota e calcolo
32.5.	Imprese di assicurazioni
32.5.1.	Aliquota e calcolo
32.6.	Esercenti arti e professioni
32.6.1.	Aliquota e calcolo
32.7.	Imprese agricole
32.8.	Enti non commerciali
32.8.1.	Enti che svolgono in via esclusiva attività non commerciali
32.8.2.	Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali
32.8.3.	Pubbliche amministrazioni
32.8.4.	Confidi
32.8.5.	Aliquota e calcolo
32.9.	Soggetti in regimi forfetari
32.9.1.	Aliquota e calcolo
32.10.	Agevolazioni
32.11.	Aliquote

33. DEDUZIONI

33.1.	Deduzioni generali
33.2.	Deduzione forfetaria base
33.3.	Deduzione forfetaria per lavoratori dipendenti
33.3.1.	Condizioni per la deduzione
33.4.	Deduzione forfetaria incremento occupazionale
33.5.	Deduzione costo residuo personale dipendente
33.6.	Altre deduzioni
33.7.	Spettanza delle deduzioni e limiti
33.8.	Credito d'imposta

34. DICHIARAZIONE E SANZIONI

- 34.1. Dichiarazione annuale e versamenti
 - 34.1.1. Dichiarazione
 - 34.1.2. Versamenti
- 34.2. Sanzioni amministrative

35. ADEMPIMENTI

- 35.1. Comunicazione opzione IRAP
- 35.2. Presentazione dichiarazione integrativa IRAP per modificare la richiesta di rimborso
- 35.3. Presentazione dichiarazione IRAP persone fisiche e società di persone
- 35.4. Presentazione dichiarazione IRAP società di capitali, enti e pubbliche amministrazioni
- 35.5. Versamento saldo e primo acconto IRAP
- 35.6. Versamento secondo o unico acconto IRAP

SEZIONE IV - IVA

GENERALITÀ
PRESUPPOSTI DELL'IMPOSTA
OPERAZIONI
OPERAZIONI SENZA IMPOSTA
ADEMPIMENTI FORMALI PER I SOGGETTI D'IMPOSTA
CICLO ATTIVO
VOLUME D'AFFARI
CICLO PASSIVO
ESPORTATORE ABITUALE
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI
OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE ATTIVE
OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE PASSIVE
TRIANGOLAZIONI
OPERAZIONI DI IMPORTAZIONE
OPERAZIONI DI ESPORTAZIONE
DEPOSITI IVA E CONSIGNMENT STOCK
OPERAZIONI CON SAN MARINO E CON LA CITTÀ DEL VATICANO
IVA DI GRUPPO
GRUPPI IVA
OPERAZIONI REALIZZATE DA SOGGETTI ESTERI IN ITALIA
LIQUIDAZIONI, VERSAMENTI RIMBORSI E COMPENSAZIONI
COMUNICAZIONI PERIODICHE, ACCONTI D'IMPOSTA, DICHIARAZIONE
ADEMPIMENTI

SEZIONE V - INDIRETTE

IMPOSTA DI REGISTRO
IMPOSTA IPOTECARIA
IMPOSTA CATASTALE
IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DONAZIONE
IMPOSTA DI BOLLO
ADEMPIMENTI

SEZIONE VI - ALTRE IMPOSTE E TASSE

IMPOSTE SUGLI IMMOBILI (IUC, IMU, TASI, TARI, IVIE)	
TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE	
IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ	
TOSAP	
CONTRIBUTO ALLA GESTIONE SEPARATA INPS	
ALTRE IMPOSTE	
ADEMPIMENTI	

SEZIONE VII - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

ACCERTAMENTO	
RISCOSSIONE	
ADEMPIMENTI	

SEZIONE VIII - SANZIONI

ASPETTI GENERALI	
SANZIONI IVA	
SANZIONI IMPOSTE SUI REDDITI	
SANZIONI RELATIVE AD ALTRI TRIBUTI	

SEZIONE IX - CONTENZIOSO

CONTENZIOSO TRIBUTARIO	
PROCESSO TRIBUTARIO	
IMPUGNAZIONI	
PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO	

SEZIONE X - OPERAZIONI STRAORDINARIE

CESSIONE D'AZIENDA	
CONFERIMENTO D'AZIENDA	
AFFITTO E USUFRUTTO D'AZIENDA	
TRASFORMAZIONE	
FUSIONE	
SCISSIONE	
SCAMBIO DI PARTECIPAZIONI	
LIQUIDAZIONE	
FALLIMENTO E LIQUIDAZIONE COATTA	
REGIMI OPZIONALI PER IL RIALLINEAMENTO DEI MAGGIORI VALORI	
TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA DA E VERSO L'ESTERO	

IRAP

ASPETTI GENERALI

30.

30.1. PRESUPPOSTO

30.2.1. Attività esercitata in più regioni

30.2. TERRITORIALITÀ

PRESUPPOSTO

30.1.

L'IRAP ha come presupposto l'esercizio abituale di una attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di **beni** o alla prestazione di **servizi**, comprese le attività esercitate dalle società e dagli enti, inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato (art. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Qualora dette attività vengano esercitate in modo **occasionale**, le stesse **non rilevano** ai fini dell'applicazione dell'IRAP.

La Corte di Giustizia UE ha confermato la legittimità dell'imposta, affermando che l'IRAP è compatibile con le regole comunitarie in quanto si distingue dall'IVA, tanto da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari (sent. 3 ottobre 2006, n. C-475/03).

Per le imprese ed i lavoratori autonomi, una parte dell'IRAP versata è **deducibile** dal reddito d'impresa o dal reddito di lavoro autonomo secondo regole specifiche (➔ 6.2.3.).

TERRITORIALITÀ

30.2.

L'IRAP si applica su base **territoriale-regionale**.

Attività esercitata in più regioni

30.2.1.

Se l'attività è esercitata nel **territorio di più regioni**, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il **valore della produzione netta**  **proporzionalmente** corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale, a qualunque titolo utilizzato, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operante per un periodo di tempo **non inferiore a tre mesi** nel territorio di ciascuna regione (art. 4, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997).

Sono compresi nelle retribuzioni spettanti al personale:

- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente,
- compensi ai collaboratori coordinati e continuativi,
- utili agli associati in partecipazione (art. 11, c. 1, lett. b), n. 5, D.Lgs. n. 446/1997).

Si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo ha il **domicilio fiscale** il valore della produzione netta derivante dalle attività esercitate nel territorio di altre regioni senza l'impiego di personale per **almeno tre mesi** (art. 4, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997).

Ogni soggetto passivo si considera domiciliato nel comune nel quale ha il domicilio fiscale (D.P.R. n. 600/1973).

Banche ed enti finanziari e imprese di assicurazione - Si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente, rispettivamente, ai **depositi** in denaro e in **titoli** verso la clientela, agli impieghi o agli **ordini** eseguiti, ai **premi** raccolti presso gli uffici, ubicati nel territorio di ciascuna regione. Tale regola non si applica alla Banca d'Italia e all'Ufficio italiano cambi (art. 4, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997).

31. SOGGETTI OBBLIGATI ED ESCLUSI

31.1. SOGGETTI OBBLIGATI

31.2. SOGGETTI ESCLUSI

31.3. ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

31.4. AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

31.4.1. Avvocati

31.4.2. Studi associati

31.4.3. Utilizzo di dipendenti e collaboratori

31.4.4. Altri casi

31.1. SOGGETTI OBBLIGATI

L'IRAP si applica a (art. 3, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997):

- **società di capitali** (Spa, Srl, Sapa), società cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalla società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, c. 1, lett. a) e b), TUIR);
- **società di persone** (Snc e Sas) e quelle a esse equiparate a norma dell'art. 5, c. 3, del TUIR;
- **persone fisiche** esercenti attività commerciali;
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate (art. 5, c. 3 del TUIR) esercenti **arti e professioni** (→ 31.3.);
- **enti privati** diversi dalle società residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciale;
- **ONLUS** (limitatamente all'attività commerciale eventualmente esercitata);
- società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, **non residenti** nel territorio dello Stato (art. 73, c. 1, lett. d), del TUIR);
- **Stato** ed **enti pubblici**, comprese le Amministrazione autonome indicate nell'art. 74, TUIR.

CASO 1 – Fallimento

In caso di impresa sottoposta alla **procedura fallimentare** il presupposto impositivo si verifica solo in presenza di **esercizio provvisorio**.

CASO 2 - Liquidazione

L'imposta è dovuta, senza alcuna eccezione, per le **imprese in liquidazione**.

CASO 3 - Soggetti non residenti

1) L'imposta si applica solo se l'attività sia stata svolta in Italia per un periodo di **almeno tre mesi** tramite una **stabile organizzazione** (art. 12, c. 2 D.Lgs. n. 446/1997).

2) Ai fini dell'applicazione dei **trattati internazionali** in materia tributaria, l'IRAP è equiparata ai tributi erariali da essa aboliti e, quindi, principalmente, l'ILOR (art. 44 D.Lgs. n. 446/1997 e circ. 18 aprile 2002, n. 33/E).

3) Agli Enti non commerciali si applicano le specifiche disposizioni previste per i redditi da stabile organizzazione (c.d. "functionally separate entity" - art. 7, D.Lgs. n. 147/2015). Il **valore della produzione netta** derivante da una stabile organizzazione è determinato sulla base di un apposito **rendiconto economico e patrimoniale**, da redigersi secondo i principi contabili e rimandando alle disposizioni del TUIR.

4) Per le **società statunitensi** che operano in Italia è previsto un "*foreign tax credit*" parziale per l'IRAP, che ha l'obiettivo di eliminare le differenze che esistono nei criteri di determinazione della base imponibile rispetto a quelli applicati dalle imposte americane, in particolare quelle conseguenti alla indeducibilità degli interessi passivi e del costo del lavoro dalla base imponibile (Convenzione Italia – Stati Uniti 25 agosto 1999).

SOGGETTI ESCLUSI

31.2.

L'IRAP non si applica a (art. 3, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997):

- **fondi comuni di investimento;**
- **fondi pensione;**
- gruppi economici di interesse europeo (**GEIE**). È prevista l'imputazione, a carico di ciascun membro, del **valore della produzione netta** nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali (art. 13, D.Lgs. n. 446/1997);
- **produttori agricoli** titolari di **reddito agrario** (art. 32, TUIR) dal 1° gennaio 2016;
- **cooperative** e loro **consorzi** che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali (art. 8 D.Lgs. n. 227/2001) dal 1° gennaio 2016;
- **cooperative agricole** e della **piccola pesca** (art. 10 D.P.R. n. 601/1973) dal 1° gennaio 2016;
- **società semplici** titolari di redditi derivanti dalla concessione in **affitto di terreni o fabbricati** (circ. 4 giugno 1998, n. 141/E);
- **società semplici** titolari di redditi derivanti dalla concessione in **affitto della propria azienda agricola** (risoluzione 23 novembre 2007, n. 340/E);
- contribuenti che si avvalgono del **regime forfetario** (art. 1, c. 54-89, Legge n. 190/2014) (→ 2.1.) e di quello dei c.d. **contribuenti minimi** (art. 1, c. 96-115, Legge n. 244/2007) (→ 2.3.);
- titolari di **redditi di natura occasionale**, sia d'impresa sia di lavoro autonomo (art. 67 c. 1 lett. i) e l) TUIR; circ. 4 giugno 1998, n. 141/E);
- titolari di redditi di **collaborazione coordinata e continuativa** (circ. 4 giugno 1998, n. 141/E);
- **venditori a domicilio** soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta (circ. 4 giugno 1998, n. 141/E);
- titolari degli **altri redditi di lavoro autonomo**, non derivanti dall'esercizio di arti o professioni (art. 53, c. 2, TUIR).

Altri redditi di lavoro autonomo - Rientrano nell'esclusione dall'IRAP (art. 53, c. 2 TUIR):

- i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di **opere dell'ingegno** da parte dell'autore, se non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- le **partecipazioni agli utili** spettanti agli associati in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- le partecipazioni agli utili spettanti ai **promotori** e ai **soci fondatori** di spa, sapa e srl;
- le indennità per la **cessazione di rapporti di agenzia**;
- i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai **segretari comunali**;
- i redditi derivanti dalle **prestazioni sportive** oggetto di attività di lavoro autonomo di cui alla Legge n. 91/1981.

ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

31.3.

L'assoggettamento a IRAP degli esercenti attività di lavoro autonomo che, di fatto, non hanno una organizzazione di mezzi autonoma e strutturata è un aspetto controverso.

Posizione della Corte Costituzionale - Con la sent. n. 156/2001, la Corte costituzionale dichiarando infondate o inammissibili le eccezioni di incostituzionalità del D.Lgs. n. 446/1997:

- ha ribadito che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che **colpisce il valore aggiunto** prodotto dalle (sole) attività **autonomamente organizzate**;

- ha riconosciuto in tale valore aggiunto, **direttamente connesso all'elemento organizzativo**, un idoneo indice di capacità contributiva.

Posizione della Corte di Cassazione - In linea di principio, secondo la Corte di Cassazione sussiste il requisito dell'**autonoma organizzazione** (che è il presupposto impositivo ai fini IRAP) se il contribuente che esercita l'attività di lavoro autonomo:

- è l'**unico responsabile dell'organizzazione**, non essendo, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- **impiega beni strumentali** eccedenti le quantità che, secondo quanto accade di solito, costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività ovvero si avvalga in modo **non occasionale di lavoro altrui**.

I requisiti di cui all'ultimo punto devono considerarsi **alternativi**. Pertanto, è sufficiente il ricorrere di uno soltanto di essi (ad esempio, impiego non occasionale di lavoro altrui), unitamente alla condizione di cui al primo punto, per configurare la sussistenza di un'autonoma organizzazione (Cass. 16 febbraio 2007 n. 3676, 3678 e 3680, Cass. 5 marzo 2007 n. 5020 e 5021, Cass. 18 aprile 2007 n. 9214, Cass. 28 gennaio 2009 n. 2030 e Cass. SS.UU. 26 maggio 2009 n. 12108).

All'interno della stessa Corte di Cassazione, si è venuto a creare un **contrasto tra le sezioni giudicanti**.

Le **Sezioni Unite** (sent. n. 9451/2016) riprendendo il principio generale sopra riportato, hanno affermato che il presupposto impositivo dell'IRAP, il cui accertamento spetta solo al **giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità** se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

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

Posizione dell'Agenzia delle entrate - Secondo l'AdE (circ. 45/E del 2008), premesso che l'**onere della prova** ricade generalmente sul contribuente e l'assenza dell'autonoma organizzazione deve essere fatta valere soltanto nel ricorso e non può essere introdotta in giudizio successivamente, gli uffici devono esaminare:

- in primo luogo, le dichiarazioni, con specifico riguardo al contenuto del quadro concernente i redditi di lavoro autonomo (**quadro RE**), al fine di verificare la fondatezza della richiesta del contribuente e di contrastare, ricorrendone i presupposti, le eccezioni sollevate in giudizio circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione;
- successivamente i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **studi di settore** (modelli **ISA** per i contribuenti interessati dal 2017): l'attenzione deve essere posta, in particolare, sui quadri relativi al **personale addetto all'attività, all'unità locale** destinata all'esercizio dell'attività e ai **beni strumentali**.

In caso di insufficienza delle informazioni, ulteriori elementi utili potrebbero essere desunti da altre dichiarazioni presenti nel sistema informativo dell'Agenzia e nella documentazione di cui dispone l'ufficio, comprese le informazioni emerse nell'attività di controllo a carico del ricorrente o anche di terzi.

Il criterio residuale da seguire è quello di rifarsi alle caratteristiche (e requisiti) del **regime dei minimi**  o del **regime forfetario**.

CASO 4 – Compensi percepiti da dottori commercialisti derivanti da attività di sindaco di società commerciali

1) **Rientrano** nella base imponibile IRAP i **compensi** percepiti del lavoratore autonomo (nello specifico, **dottore commercialista**) per attività di **sindaco**, anche se per tale attività non si avvale della struttura organizzativa dello studio professionale. Restano **esclusi** dall'IRAP solo i rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa** che non rientrano nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente (ris. 78/E del 2009).

2) Secondo la Corte di Cassazione sono **esclusi** dall'ambito applicativo dell'IRAP i compensi derivanti da **incarichi di amministratore o sindaco di società**, qualora questi siano percepiti **da dottori commercialisti od esperti contabili** e, come tali, siano "attratti" nell'ambito del reddito professionale (Cass. sent. nn. 27983/2011, 21228/2012 e ord. n. 22138/2016).

CASO 5 – Compensi percepiti da medici convenzionati con il SSN

1) A partire **dal 1° gennaio 2016**, non sussiste autonoma organizzazione per i **medici** che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione, ove percepiscano per l'attività svolta presso dette strutture **più del 75%** del proprio reddito complessivo.

Sono in ogni caso **irrilevanti**, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del **reddito realizzato** e le **spese direttamente connesse all'attività svolta**.

2) L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo **standard** e i **parametri** previsti dalla Convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale (art. 1, c. 125, Legge 28 dicembre 2015, n. 208).

3) Per i medici che sono convenzionati con il SSN la prova dell'autonoma organizzazione non può consistere nella **semplice disponibilità dello studio attrezzato** e nell'uso delle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione (circ. n. 28/E del 2010 e ris. n. 82/E del 2016).

4) In **assenza di personale dipendente**, non si configura il requisito dell'autonoma organizzazione anche in **presenza di uno studio** dotato delle attrezzature indicate dalla legge, rientranti nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, attesa l'obbligatorietà di tale disponibilità ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale (Cass. sent. n. 10240/2010 e ord. nn. 10271 e 10295 del 2011).

5) Non integra il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo al medico di base del SSN, l'**utilizzo di due studi** finalizzata alla mera agevolazione per l'accesso del pubblico alle prestazioni professionali (Cass., ord. n. 2967/2014).

CASO 6 – Attività ausiliarie del commercio

1) Le attività di **agenti e rappresentanti di commercio** possono essere esercitate senza organizzazione di capitali o lavoro altrui e sono, pertanto, escluse dall'IRAP (circ. n. 28/E del 2010).

2) Gli agenti di commercio e i **promotori finanziari**, al pari dei lavoratori autonomi, **non sono soggetti all'IRAP** se svolgono l'attività in modo **non autonomamente organizzato** (Cass., sent., SS.UU. 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111).

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

31.4.

Di seguito si riporta una sintesi delle più importanti posizioni espresse dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione sulla sussistenza o meno di autonoma organizzazione e, quindi, sull'assoggettamento o meno all'IRAP di alcune categorie di contribuenti.

31.4.1. Avvocati

Assoggettabilità	Estremi
NO Non configura l'elemento organizzativo e, quindi, non si applica l'IRAP all'avvocato che esercita la professione con l' utilizzo di un praticante , il quale sta compiendo il suo iter formativo e non partecipa alla formazione del reddito in modo autonomo.	sent. n. 8834/2009
NO Non è soggetto all'IRAP l'avvocato che svolge la sua attività prevalentemente presso una società di cui è sindaco o amministratore , utilizza beni strumentali di modesto costo ed eroga ai suoi praticanti modesti compensi per meno di 500 euro al mese.	sent. n. 6418/2014
SI È soggetto all'IRAP l'avvocato che si avvale di una dipendente , ancorché con mansioni di segretaria <i>part-time</i> .	sent. n. 7609/2014
NO Non è soggetto ad IRAP l'avvocato che utilizza, per la sua attività, le strutture dello studio di un altro collega : non è sufficiente che si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo allo stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi.	sent. n. 21150/2014
NO Non è soggetto all'IRAP l'avvocato che svolge anche la professione di docente universitario a maggior ragione quando si avvale soltanto del supporto di una dattilografa <i>part-time</i> .	ord. n. 18734/2016
NO Non è soggetto ad IRAP l'avvocato che lavora stabilmente quale collaboratore presso un importante studio legale e, pur utilizzando la struttura dello studio, si limita a prestare al suo interno la propria opera di collaboratore.	ord. n. 19325/2016

31.4.2. Studi associati

Assoggettabilità	Estremi
SI L'esercizio in forma associata di una professione è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi , ancorché di non particolare onere economico.	sent. n. 22781/2009
NO Non è soggetto ad IRAP il contribuente che, in un determinato periodo, ha svolto attività professionale utilizzando saltuariamente uno studio associato, con il quale, prima di divenirne socio, intratteneva soltanto un rapporto di collaborazione esterna a fronte del quale risultava emesso il 90% delle fatture.	sent. n. 15805/2011

Assoggettabilità	Estremi
<p>NO La presenza di uno studio associato non costituisce di per sé un indizio dell'esistenza dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP e può essere superata con un'adeguata motivazione quale l'assenza di personale dipendente e la limitatezza delle spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali.</p>	sent. n. 382/2013
<p>SI Costituisce, in ogni caso, presupposto d'imposta, senza necessità di accertamenti sulla sussistenza dell'autonoma organizzazione l'attività esercitata da società e enti soggetti passivi dell'imposta (ivi incluse le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni) in quanto esercitata da soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta.</p>	sent. n. 7371/2016
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il componente di uno studio associato relativamente ai compensi percepiti per incarichi di controllo e amministrazione, fatturati nell'ambito dell'attività personale, priva di dipendenti e di beni strumentali di rilievo.</p>	ord. n. 19327/2016

Utilizzo di dipendenti e collaboratori

31.4.3.

Assoggettabilità	Estremi
<p>SI È soggetto all'IRAP il consulente fiscale che esercita la professione con l'ausilio anche di un solo collaboratore.</p>	sent. n. 29146/2008
<p>NO Successivamente, la Suprema Corte, ha ribaltato la posizione espressa nel rigo precedente, affermando che la presenza di un solo dipendente non fa scattare automaticamente il requisito dell'autonoma organizzazione. Invece, si applica l'IRAP ove il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili a altrui responsabilità ed interesse.</p>	sent. n. 18734/2016
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il professionista che nello svolgimento dell'attività si avvale esclusivamente di praticanti, la cui presenza nello studio è collegata prevalentemente alla relativa formazione professionale, non partecipando gli stessi alla produzione del reddito in modo autonomo.</p>	sent. n. 2520/2014
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il professionista che eroga compensi a terzi, in quanto il ricorso a consulenti esterni non è affatto sintomo di "stabile organizzazione", se mai il contrario, perché proprio chi non dispone di una organizzazione articolata è costretto a ricorrere a consulenze esterne.</p>	ord. n. 8914/2014

Assoggettabilità	Estremi
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il professionista con un elevato numero di clienti (anche società) che dispone di un dipendente (magari <i>part time</i> o con funzioni meramente esecutive). Questo infatti non necessariamente accresce la capacità produttiva del professionista, ossia non necessariamente si risolve in un fattore impersonale ed aggiuntivo alla sua produttività, potendo anche costituire una mera comodità per il professionista medesimo e per i suoi clienti.</p>	sent. n. 10173/2014
<p>SI Il professionista è soggetto ad IRAP se impiega un familiare con mansioni e retribuzione rilevanti, essendo insufficiente che il collaboratore rivesta compiti di segreteria o meramente esecutivi.</p>	ord. n. 17429/2016
<p>NO Il pagamento di elevati compensi ad alcuni consulenti non condanna il professionista, che pure abbia un reddito elevato, al versamento dell'IRAP; infatti, va valutato l'inserimento del collega nell'organizzazione.</p>	ord. n. 20610/2016
<p>NO Il presupposto dell'autonoma organizzazione non sussiste nel caso in cui il professionista utilizzi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile allo svolgimento dell'attività e usufruisca di un dipendente con mansioni esecutive.</p>	ord. n. 1862/2017
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il professore universitario, ancorché commercialista, con incarichi di consigliere di amministrazione, di sindaco e consulente tecnico nei procedimenti arbitrari, il quale si avvale di un solo impiegato con funzioni meramente amministrative.</p>	ord. n. 26654/2017

31.4.4. Altri casi

Assoggettabilità	Estremi
<p>NO Sono esclusi dall'IRAP i redditi relativi all'attività che il professionista svolge in una stanza della propria abitazione, utilizzando libreria, fax e PC, senza l'ausilio (neppure occasionale) di collaboratori.</p>	ord. n. 15110/2009
<p>NO Non è soggetto ad IRAP il contribuente che utilizza una stanza e un computer concessigli in prestito nell'ambito dello studio professionale di un familiare.</p>	sent. n. 18973/2009
<p>SI/NO L'iscrizione ad un ordine professionale non comporta l'esenzione dall'IRAP, ma non costituisce neppure presupposto sufficiente ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, occorrendo che l'attività del professionista sia autonomamente organizzata.</p>	sent. n. 21989/2009

Assogettabilità	Estremi
NO Non è soggetto ad IRAP un artigiano elettricista che svolge la sua attività avvalendosi di limitati beni strumentali e senza dipendenti o collaboratori.	ord. n. 15249/2010
NO Non paga l'IRAP il conduttore televisivo che svolge la propria attività professionale senza l'ausilio di collaboratori e senza l'impiego di attrezzature.	sent. n. 14379/2010
NO Sono esenti da IRAP i coltivatori diretti , gli artigiani e i tassisti quando si tratta di attività non autonomamente organizzate.	sent. nn. 21122, 21123 e 21124 del 2010
SI Il tirocinante che collabora presso lo studio legale anche soltanto part-time, costituisce il presupposto per la configurazione di un'autonoma organizzazione ai fini IRAP.	sent. n. 21563/2010
NO Non è soggetto ad IRAP l' intermediatore finanziario che si avvale di lavoro altrui solo occasionalmente.	ord. n. 1941/2012
SI È soggetto passivo IRAP l' imprenditore familiare , mentre non lo sono i familiari collaboratori.	sent. n. 1537/2014
NO Lo svolgimento dell'attività libero professionale di consulenza presso uno studio altrui non prova, ma esclude, la presenza di un'autonoma organizzazione.	sent. n. 6855/2016
NO Lo svolgimento dell'attività della medicina di gruppo non costituisce presupposto d'imposta ai fini IRAP.	sent. n. 7291/2016
SI/NO Una spesa consistente riferita all'acquisto di beni o servizi indispensabili per l'esercizio della professione può rilevarsi inidonea ad accertare la sussistenza, o meno, dell'autonoma organizzazione e il conseguente assoggettamento ad IRAP del contribuente.	ord. n. 17671/2016

32. BASE IMPONIBILE, ALIQUOTE E CALCOLO

- | | |
|---|--|
| <p>32.1. VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA</p> <p>32.2. SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI</p> <p>32.2.1. Differenza tra valore e costi della produzione</p> <p>32.2.2. Bilancio redatto secondo principi contabili internazionali</p> <p>32.2.3. Componenti negative escluse</p> <p>32.2.4. Regole particolari</p> <p>32.2.5. Aliquota e calcolo</p> <p>32.3. IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE</p> <p>32.3.1. Opzione per la determinazione della base imponibile con le regole delle società di capitali</p> <p>32.3.2. Soggetti in contabilità semplificata</p> <p>32.3.3. Aliquota e calcolo</p> <p>32.4. BANCHE E SOCIETÀ FINANZIARIE</p> | <p>32.4.1. Aliquota e calcolo</p> <p>32.5. IMPRESE DI ASSICURAZIONI</p> <p>32.5.1. Aliquota e calcolo</p> <p>32.6. ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI</p> <p>32.6.1. Aliquota e calcolo</p> <p>32.7. IMPRESE AGRICOLE</p> <p>32.8. ENTI NON COMMERCIALI</p> <p>32.8.1. Enti che svolgono in via esclusiva attività non commerciali</p> <p>32.8.2. Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali</p> <p>32.8.3. Pubbliche amministrazioni</p> <p>32.8.4. Confidi</p> <p>32.8.5. Aliquota e calcolo</p> <p>32.9. SOGGETTI IN REGIMI FORFETARI</p> <p>32.9.1. Aliquota e calcolo</p> <p>32.10. AGEVOLAZIONI</p> <p>32.11. ALIQUOTE</p> |
|---|--|

32.1. VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

L'imposta si applica sul **valore della produzione netta**  derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione (➔ 30.2.1.) (art. 4, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997).

La definizione del valore di produzione netta varia in funzione della tipologia di attività esercitata.

Occorre distinguere tra:

- società di capitali ed enti commerciali (➔ 1.6.);
- imprese individuali e società di persone (➔ 1.2.);
- banche e società finanziarie (➔ 1.7.);
- imprese di assicurazione (➔ 1.8.);
- esercenti arti e professioni (➔ 1.3.);
- imprese agricole (➔ 1.4.);
- enti non commerciali (➔ 1.9.);
- soggetti che si avvalgono di regimi forfetari (➔ 1.5.).

Ai fini IRAP è necessario applicare il principio dell'**inerenza**, desumibile dalla corretta applicazione dei **principi contabili**.

Un costo che non attenga all'attività d'impresa ma alla sfera personale degli **amministratori** o dei **soci** non può essere dedotto solo perché civilisticamente è stato imputato al conto economico.

In questi casi, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di contestare al contribuente l'assenza di inerenza del costo in questione ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP (circ. n. 39/E del 2009).

32.2. SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI

Per la determinazione della base imponibile delle società di capitali e degli enti commerciali (nello specifico, Spa, Srl, Sapa, società cooperative e di mutua assicurazione, enti

commerciali pubblici e privati, purché non esercenti attività bancaria o assicurativa) valgono le seguenti regole:

- è necessario determinare la **differenza tra il valore e i costi della produzione** (lett. a) e b) dell'art. 2425 c.c.), con esclusione di alcune voci di costo (➔ 32.2.1.);
- sono previste alcune **regole specifiche** per i soggetti che redigono il bilancio secondo **principi contabili internazionali** (➔ 32.2.2.);
- ad alcuni costi si applica una **indeducibilità** assoluta (➔ 32.2.3.);
- sono previste **regole particolari** per alcune componenti positive e negative (➔ 32.2.4.).

Differenza tra valore e costi della produzione

32.2.1.

Per determinare la base imponibile occorre fare riferimento ad alcune voci del conto economico civilistico.

È necessario calcolare la **differenza tra il valore e i costi della produzione** (lett. a) e b) dell'art. 2425 c.c.), con **esclusione** delle voci:

- **costi per il personale** (n. 9),
- altre **svalutazioni delle immobilizzazioni** (n. 10, lett. c),
- **svalutazioni dei crediti** compresi nell'attivo circolante e delle **disponibilità liquide** (n. 10, lett. d),
- **accantonamenti per rischi** (n. 12),
- **altri accantonamenti** (n. 13),
- componenti positivi e negativi di **natura straordinaria** derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Componenti positivi e negativi (art. 2425 c.c) che rilevano o meno ai fini del calcolo del valore della produzione netta IRAP		
Valore della produzione	Costi della produzione ammessi	Costi della produzione esclusi
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	9) per il personale: a) salari e stipendi; b) oneri sociali; c) trattamento di fine rapporto; d) trattamento di quiescenza e simili; e) altri costi
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	7) per servizi	10) ammortamenti e svalutazioni: c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni; d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione	8) per godimento di beni di terzi	12) accantonamenti per rischi
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	10) ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali; b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali.	13) altri accantonamenti

Componenti positivi e negativi (art. 2425 c.c) che rilevano o meno ai fini del calcolo del valore della produzione netta IRAP

Valore della produzione	Costi della produzione ammessi	Costi della produzione esclusi
5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	
	14) oneri diversi di gestione	

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

Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del **valore della produzione**  sono accertati secondo i **criteri di corretta qualificazione**, imputazione temporale e classificazione previsti dai **principi contabili** adottati dall'impresa.

Accantonamento a fondi rischi e oneri - È esclusa la deducibilità, ma, sono comunque deducibili, all'atto dell'effettivo sostenimento, le spese che gli accantonamenti sono chiamati a fronteggiare (circ. 19 febbraio 2008 n. 12/E, par. 9.2):

- ancorché non espressamente risultanti nella relativa voce del Conto economico, per via dell'utilizzo del fondo iscritto nel passivo dello Stato patrimoniale;
- a condizione che si tratti di spese potenzialmente classificabili in una voce dell'aggregato B del Conto Economico rilevante ai fini IRAP.

Beni oggetto di svalutazione o rivalutazione - Le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali sono **irrilevanti** ai fini IRAP in quanto la voce B.10.c del Conto economico non concorre alla determinazione della base imponibile IRAP (circ. 26 maggio 2009, n. 27/E).

Sono ugualmente irrilevanti:

- gli eventuali **successivi ripristini di valore** nel limite del costo;
- le c.d. "**rivalutazioni economiche**", in presenza di un "caso eccezionale" (ai sensi dell'art. 2423 c. 4 c.c.) in cui l'applicazione di una norma generale, cioè il principio del costo, risulti incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta.

Ne deriva che, in caso di svalutazione (valore civilistico del bene inferiore a quello fiscale), il **disallineamento tra valore civilistico e fiscale** si riassorbe attraverso le variazioni in diminuzione effettuate in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso.

In caso di rivalutazione vale il principio inverso.

CASO 1 - Svalutazione con variazione della vita utile residua

Si ipotizzi il caso di un soggetto IRES che abbia acquistato un bene nel 2009 che:

- ha un costo storico di 100;
- ha una vita utile di 10 esercizi;
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 del 10% (si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio);
- nel 2011 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 10 e una riduzione della vita utile residua da 8 a 7 esercizi (calcolati dal 2011 compreso).

In tale situazione, è stato chiarito che il maggiore valore fiscale (pari a 10), derivante dal mancato riconoscimento della svalutazione operata in bilancio nel 2011, è deducibile dall'imponibile IRAP a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile (2018), nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (circ. 26 maggio 2009, n. 27/E, circ. 16 luglio 2009, n. 36/E).

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
- in dichiaraz. come variazione in diminuzione	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-10
Valore civile al 31/12	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

Nell'esempio, quindi, dal 2011 la quota di ammortamento civilistico stanziata annualmente a conto economico risulta pari a 10, cioè al valore contabile residuo (70) ripartito sulla base della vita utile residua del bene (7 esercizi).

La quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, invece, continua ad essere determinata dall'applicazione del coefficiente tabellare (10%) al valore fiscale del bene (100) e, nella fattispecie, risulta anch'essa pari a 10.

In tale caso il contribuente non può dedurre il maggior valore fiscale (pari a 10) nel corso del processo di ammortamento, poiché la quota di ammortamento transitata a conto economico non è inferiore all'importo massimo fiscalmente deducibile.

Nella diversa ipotesi in cui l'ammortamento civilistico risulti inferiore rispetto a quello fiscalmente deducibile è possibile dedurre il maggior valore fiscale nel corso del processo di ammortamento senza attendere la fine dell'ammortamento contabile.

In altri termini, durante il periodo di ammortamento del bene è possibile apportare delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per la parte del maggior ammortamento fiscale risultante dall'applicazione dei coefficienti tabellari ad un valore fiscale più alto di quello civilistico.

Resta inteso che tali variazioni sono effettuate ai fini IRAP sempreché siano state operate anche ai fini IRES.

CASO 2 - Svalutazione con invarianza della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza dello stesso bene di cui al precedente esempio 1 che nel 2011 subisce una svalutazione di 10 con rilevanza solo civilistica, ferma restando, però, la vita utile del bene (8 esercizi calcolati dal 2011 compreso).

In questo caso si avrà:

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Svalutaz. solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- variaz. in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Valore civile al 31/12	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

In tal caso, la quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, pari a 10 (determinata applicando il coefficiente tabellare pari al 10%, al valore fiscale del bene pari a 100), è **superiore** alla quota di ammortamento civilistico stanziata a conto economico, pari ad 8,75 (determinata dividendo il valore contabile pari a 70 per la residua vita utile pari a 8).

Ne deriva, quindi, che il contribuente, dal 2011 al 2018, effettua delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per un importo pari a 1,25 al fine di riassorbire il maggiore valore fiscale (pari a 10) non dedotto nel 2011.

Resta inteso che tali variazioni sono effettuate ai fini IRAP sempreché siano state operate anche ai fini IRES.

Il contribuente per recuperare la svalutazione non dedotta deve dedurre **in ciascun periodo** d'imposta l'intero importo dell'ammortamento fiscalmente ammesso. Ne consegue che, in linea di principio, qualora non deduca l'intero maggior ammortamento fiscale rispetto a quello imputato a conto economico nel corso del processo di ammortamento, tale maggior valore può essere recuperato **solo in sede di realizzo del cespite**.

Va tuttavia evidenziato che, considerata l'**incertezza interpretativa sul punto**, il contribuente che nei periodi d'imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la circolare n. 26/E del 2011 non abbia dedotto il maggiore ammortamento ai fini IRAP per l'importo massimo consentito, non è costretto

ad aspettare la cessione del bene per recuperare l'ammortamento non dedotto, ma può farlo nei periodi d'imposta successivi tenendo conto delle indicazioni fornite con la predetta circolare. In altri termini, il contribuente opera, **fino a concorrenza della quota fiscalmente deducibile** (determinata secondo i coefficienti tabellari), opportune variazioni in diminuzione nei periodi d'imposta in cui risultano imputate a conto economico quote di ammortamento ovvero nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è cessato il processo di ammortamento contabile.

Bilancio redatto secondo principi contabili internazionali

32.2.2.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate in precedenza (➔ 32.2.1.).

I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle norme IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di **conto economico complessivo (OCI)**, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico.

Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura (art. 2, c. 2 D.M. 8 giugno 2011).

Le modifiche (➔ 11.5.) introdotte dalla Legge finanziaria 2008 al regime impositivo IRES dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, esplicano efficacia, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'**esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007** (art. 1, c. 58, 59, 60 e 62, Legge n. 244/2007). Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla **disciplina fiscale previgente** gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (art. 15 D.L. n. 185/2008).

Componenti negative escluse

32.2.3.

Tra le componenti negative non possono essere dedotte (art. 5, c. 3 e art. 11, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 446/1997):

- le **spese per il personale dipendente** e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lett. b), n. 9, dell'art. 2425 c.c.;
- i compensi per **attività commerciali** e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i costi per **prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa**;
- i compensi per **prestazioni di lavoro assimilato** a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli **associati in partecipazione** che apportano solo lavoro;
- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- le **perdite su crediti**;
- l'ICI/IMU.

È, altresì, indeducibile l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano (L.P. 23 aprile 2014, n. 3), e l'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento (L.P. 30 dicembre 2014, n. 14).

Regole particolari

32.2.4.

Sono previste regole specifiche per determinate componenti di reddito.

Fattispecie	Trattamento ai fini IRAP	Riferimento
Contributi erogati in base a norma di legge	Concorrono alla formazione del valore della produzione salvo i contributi correlati a costi indeducibili .	art. 5, c. 3 D.Lgs. n. 446/1997; circ. 16 luglio 2009, n. 36/E
Cessione di immobili	Concorrono alla formazione del valore della produzione le plusvalenze e 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. Il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (circ. n. 27/E del 2009 par. 2.4).	art. 5, c. 3 D.Lgs. n. 446/1997
Marchi d'impresa e avviamento	Sono ammesse in deduzione le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento , in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.	art. 5, c. 3 D.Lgs. n. 446/1997
Personale con contratto di lavoro interinale	I costi per l'impiego di personale "interinale" sono deducibili solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi .	circ. 9 giugno 2015, n. 22/E
Personale distaccato	Non concorrono alla formazione della base imponibile gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione, salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente (➔ 33.3.) (circ. n. 22/E del 2015).	circ. 9 giugno 2015, n. 22/E
Operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda	I maggiori (o i minori) valori iscritti in bilancio dalla società incorporante o risultante dalla fusione , beneficiaria della scissione o conferitaria, non sono riconosciuti fiscalmente ai fini IRAP, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva (➔ 72.4.1.). Nell'ipotesi in cui non sia stata esercitata la predetta opzione, occorre neutralizzare i maggiori o i minori valori iscritti in bilancio non riconosciuti fiscalmente, evidenziandoli nella dichiarazione IRAP (codice 99, righe IC51 "altre variazioni in aumento" o IC57 "altre variazioni in diminuzione", sempre che non possano essere evidenziati in appositi righe dei riquadri "Variazioni in aumento" o "Variazioni in diminuzione" del modello IRAP 2017).	art. 176, TUIR

Fattispecie	Trattamento ai fini IRAP	Riferimento
Opzione per affrancare fiscalmente i maggiori valori attribuiti in bilancio mediante imposta sostitutiva	È possibile effettuare nella dichiarazione IRAP del periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la deduzione del maggior valore dell' avviamento e dei marchi d'impresa in misura non superiore ad un quinto, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Allo stesso modo, a partire dal medesimo periodo di imposta saranno deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali , nel limite della quota imputata a conto economico.	art. 15, c. 10-12 D.L. n. 185/2008 e successive modifiche
Transfer pricing	Per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, anche all'IRAP è applicabile la disciplina in materia di transfer pricing prevista per le imposte sui redditi. Alle transazioni tra un'impresa residente ed una società non residente, qualora tra le stesse vi sia un rapporto di controllo di diritto o di fatto o di collegamento si applicano le condizioni e i prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti, operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili. Alle rettifiche effettuate ai sensi delle regole sul transfer pricing, non si applicano le sanzioni previste per l'ipotesi di dichiarazione di compensi, interessi ed altre somme inferiori a quanto accertato (dal 100 al 200% dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza). Tale disapplicazione è limitata ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, fino al periodo d'imposta per il quale, alla data del 1° gennaio 2014, siano decorsi i termini per la presentazione della relativa dichiarazione e non si applica se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo anteriormente alla data di entrata in vigore della norma di cui si discute.	art. 1, c. 281-284, Legge n. 147/2013
Super ammortamento	La maggiorazione del 40% dell'ammortamento - c.d. super ammortamento (➔ 16.3.2.) - non produce effetti ai fini dell'IRAP in quanto la sua applicazione riguarda soltanto le imposte sui redditi.	circ. 8 aprile 2016, n. 12/E
Società non operative	Si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo , determinato in base alle percentuali previste e aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.	art. 30, c. 3-bis Legge n. 724/1994

32.2.5. Aliquota e calcolo

Il calcolo dell'imposta avviene nel seguente modo:

- si determina il **valore della produzione lorda**  dato dalla somma algebrica delle componenti positive e di quelle negative e tenendo conto delle variazioni in aumento (tra cui, i costi per attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o interessi passivi) e di quelle in diminuzione (ad esempio l'utilizzo fondi rischi e oneri deducibili o l'ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento);
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo essere stato ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per le società di capitali ed enti equiparati, l'aliquota ordinaria è pari al **3,9%** (➔ 32.11.).

32.3. IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE

Per le società di persone (società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate) e per le persone fisiche esercenti attività commerciali, la base imponibile è determinata dalla **differenza** tra:

- l'ammontare dei **ricavi** (art. 85, c. 1, lett. a), b), f) e g), TUIR), e delle **variazioni delle rimanenze** finali (artt. 92 e 93 TUIR), 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.

I **contributi** erogati in base a norma di legge concorrono alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.

Componenti positivi e negativi rilevanti

I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF. Di seguito si riportano in tabella i componenti con il rimando alla sezione IRPEF nella quale sono trattati.

		Componente
Valore della produzione		corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (➔ 14.1.1.)
	+	corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (➔ 14.1.2.)
	+	indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui sopra (➔ 14.1.3.)
	+	contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (➔ 14.1.4.)
	+	contributi erogati in base a norma di legge ¹
	+/-	variazioni delle rimanenze finali di prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione, forniture, opere e servizi (➔ 14.1.5.)

		Componente
Costi della produzione	-	costi per materi prime, sussidiarie, di consumo e merci ² (➔ 14.1.6.)
	-	costi per servizi (➔ 14.1.7.)
	-	ammortamento beni materiali (➔ 14.1.8.)
	-	ammortamento beni immateriali (➔ 14.1.9.)
	-	canoni di locazione relativi a beni strumentali materiali e immateriali (➔ 14.1.10.)
	-	canoni di locazione finanziaria (solo quota capitale) relativi a beni strumentali materiali e immateriali (➔ 14.1.11.)
<p>¹ Sono ricompresi in tale voce sia i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (art. 85, lett. h) TUIR), sia i proventi in denaro o in natura conseguiti sempre in base a norma di legge a titolo di contributo (art. 88, c. 3, lett. b) TUIR).</p> <p>² Corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c., i cui importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi.</p>		

Componenti indeducibili

Non sono deducibili (art. 5-bis, c. 1 e art. 11, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 446/1997):

- le spese per il **personale dipendente e assimilato**;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo **non esercitate abitualmente**;
- i costi per prestazioni di **collaborazione coordinata e continuativa**;
- i compensi per prestazioni di **lavoro assimilato** a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli **associati in partecipazione** che apportano solo lavoro;
- la quota interessi dei **canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- le **perdite su crediti** ;
- l'ICI/IMU.

Plusvalenze e minusvalenze - Le **plusvalenze non concorrono** alla formazione del **valore della produzione netta**  ai fini IRAP, non essendo menzionate dalla norma (art. 5-bis D.Lgs. n. 446/1997).

Non rilevano le plusvalenze relative a beni strumentali, anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, né le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (c.d. **beni-patrimonio**); se riferite ad immobili, rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione delle società di persone ed imprese individuali in regime di contabilità ordinaria che optano per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole dei soggetti IRES.

Analogamente, tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile IRAP non concorrono le **minusvalenze**.

Opzione per la determinazione della base imponibile con le regole delle società di capitali

Le **imprese individuali** e le **società di persone** che hanno l'**esercizio coincidente con l'anno solare** e sono in contabilità ordinaria (anche solo per scelta), possono optare per la determinazione del **valore della produzione netta**  secondo le regole previste per i soggetti IRES (➔ 32.2).

L'opzione è irrevocabile per **tre periodi d'imposta** e deve essere comunicata con la di-

chiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (**Quadro IS**) (➔ 35.1.).

Chi **inizia l'attività** o chi ha **variato la forma societaria** rispetto all'annualità precedente deve presentare telematicamente all'Agenzia delle entrate un'apposita comunicazione utilizzando il software "Regimi opzionali" disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia (provvedimento 17 dicembre 2015).

Al termine del triennio l'**opzione** si intende **tacitamente rinnovata** per un altro triennio, a meno che l'impresa non opti per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole ordinarie (➔ 32.3.); anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

Per effetto del vincolo triennale dell'opzione esercitata, il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione, il **regime di contabilità ordinaria**. Se il contribuente esercita la revoca, può comunque modificare il proprio regime contabile (circ. 28 ottobre 2008, n. 60/E).

32.3.2. Soggetti in contabilità semplificata

I soggetti in contabilità semplificata determinano la base imponibile con gli stessi criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria (➔ 32.3.) e devono procedere alla **riclassificazione dei componenti positivi e negativi**, utilizzando lo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 c.c.

Nella quantificazione della base imponibile è necessario fare riferimento ai componenti positivi e negativi "classificabili" nelle voci di conto economico interessate.

Per i soggetti in contabilità semplificata, dall'1° gennaio 2017, le regole di determinazione del reddito basate sul **principio di cassa** (➔ 3.5.) (art. 1, c. 17-23, Legge 11 dicembre 2016, n. 232), esplicano i loro effetti anche ai fini IRAP (art. 5-bis, c. 1-bis D.Lgs. n. 446/1997).

Nel dettaglio, per i contribuenti che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 TUIR si prevede che i medesimi criteri siano utilizzati per l'individuazione della base imponibile IRAP.

A tali soggetti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di rimanenze finali e passaggio dal regime semplificato al regime ordinario e viceversa.

32.3.3. Aliquota e calcolo

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** dato dalla somma algebrica delle componenti positive e di quelle negative; in caso di opzione per la determinazione del valore della produzione secondo le regole delle società di capitali (➔ 32.3.1.) è necessario tener conto delle eventuali variazioni in aumento e in diminuzione;
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per le imprese individuali e le società di persone, l'aliquota ordinaria è pari al **3,9%** (➔ 32.11.).

BANCHE E SOCIETÀ FINANZIARIE

32.4.

Banche e società finanziarie assimilate - La base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti voci del conto economico:

- **marginie d'intermediazione** ridotto del 50% dei **dividendi**;
- **ammortamenti** dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- altre **spese amministrative** per un importo pari al 90%;
- **rettifiche e riprese di valore nette** per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo (per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 nei limiti del 75% del loro ammontare, successivamente per il 100%).

Società di intermediazione mobiliare e intermediari, diversi dalle banche, abilitati allo svolgimento dei servizi di investimento iscritti all'albo - La base imponibile è pari alla differenza tra:

- la somma degli **interessi attivi** e **proventi** assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine e le commissioni attive riferite ai servizi prestati dall'intermediario;
- la somma degli **interessi passivi** e **oneri** assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine e le commissioni passive riferite ai servizi prestati dall'intermediario.

Si deducono:

- gli **ammortamenti** dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- le **altre spese amministrative** per un importo pari al 90%.

Società di gestione dei fondi comuni di investimento - La base imponibile è pari alla differenza tra le **commissioni attive** e **passive**.

Si deducono:

- gli **ammortamenti** dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- le **altre spese amministrative** per un importo pari al 90%.

Società di investimento a capitale variabile - La base imponibile è pari alla differenza tra le **commissioni di sottoscrizione** e le **commissioni passive** dovute a soggetti collocatori.

Si deducono:

- gli **ammortamenti** dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- le **altre spese amministrative** per un importo pari al 90%.

Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi - Assumono rilevanza i bilanci compilati in conformità ai criteri di rilevazione e di redazione adottati dalla Banca centrale europea ai sensi dello Statuto del Sistema europeo di banche centrali (SEBC) e alle raccomandazioni dalla stessa formulate in materia. La base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti componenti:

- **interessi netti**;
- risultato netto da **commissioni, provvigioni e tariffe**;
- costi per **servizi di produzione di banconote**;
- risultato netto della **redistribuzione del reddito monetario**;
- **ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali**, nella misura del 90%;

- **spese di amministrazione**, nella misura del 90%.

Holding industriali - Le società che effettuano, in via esclusiva o prevalente, assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, determinano la base imponibile aggiungendo al risultato derivante dall'applicazione delle stesse norme previste per le società IRES, la differenza tra gli **interessi attivi e proventi assimilati** e gli **interessi passivi e oneri assimilati**.

Gli **interessi passivi** concorrono alla formazione del **valore della produzione**  nella misura del 96% del loro ammontare.

Regole generali - Per tutti i soggetti sopra elencati (eccetto la Banca d'Italia e l'UIC) **non** è comunque **ammessa la deduzione** (art. 6, c. 8 e art. 11, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 446/1997):

- dei compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo **non esercitate abitualmente**;
- dei costi per prestazioni di **collaborazione coordinata e continuativa**;
- dei compensi per prestazioni di **lavoro assimilato a quello dipendente**;
- degli utili spettanti agli **associati in partecipazione** che apportano solo lavoro;
- della **quota interessi** dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- dell'**ICI/IMU**.

I **componenti positivi e negativi** si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio redatto secondo i criteri specifici previsti per questi enti (provvedimenti della Banca d'Italia 22 dicembre 2005 e 14 febbraio 2006).

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione:

- i **contributi** erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili,
- 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.

Sono ammesse in deduzione **quote di ammortamento** del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico. In tal caso, il contribuente, sebbene subisca la limitazione dell'ammortamento dei beni strumentali nella misura del 90%, può dedurre integralmente le quote di ammortamento calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto per l'acquisizione (circ. n. 27/E del 2009).

32.4.1. Aliquota e calcolo

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** dato dalla somma algebrica delle componenti positive e di quelle negative, tenendo conto delle eventuali variazioni in aumento e in diminuzione;
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per le banche e enti finanziari, l'aliquota ordinaria è pari al **4,65%** (➔ 32.11.).

IMPRESE DI ASSICURAZIONE

32.5.

La base imponibile è determinata apportando alla somma dei risultati del **conto tecnico dei rami danni** (voce 29) e del **conto tecnico dei rami vita** (voce 80) del conto economico le seguenti variazioni:

- **ammortamenti** dei beni strumentali, ovunque classificati, e altre spese di amministrazione (voci 24 e 70), deducibili nella misura del 90%;
- **dividendi** (voce 33) assunti nella misura del 50%;
- **perdite, svalutazioni** e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo (per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 nei limiti del 75% del loro ammontare, successivamente, per intero).

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione:

- i **contributi** erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili,
- 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.

Sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

I componenti positivi e negativi si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio redatto in conformità ai criteri contenuti nel D.Lgs. 26 maggio 1997, n. 173, e alle istruzioni impartite dall'ISVAP con il provvedimento n. 735 del 1° dicembre 1997.

Gli **interessi passivi** concorrono alla formazione del **valore della produzione**  nella misura del 96% del loro ammontare.

Componenti indeducibili

Dalla base imponibile non sono comunque ammessi in deduzione (art. 7, c. 2 e art. 11, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 446/1997):

- le spese per il **personale dipendente e assimilato** ovunque classificate;
- i costi per prestazioni di **collaborazione coordinata e continuativa**;
- i compensi per prestazioni di **lavoro assimilato a quello dipendente**;
- gli utili spettanti agli **associati in partecipazione** che apportano solo lavoro;
- le **svalutazioni**, le **perdite** e le riprese di valore dei **crediti**;
- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- l'**ICI/IMU**.

Aliquota e calcolo

32.5.1.

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** dato dalla somma algebrica delle componenti positive e di quelle negative, tenendo conto delle eventuali variazioni in aumento e in diminuzione;
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per le banche e enti finanziari, l'aliquota ordinaria è pari al **5,90%** (➔ 32.11.).

32.6. ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

I soggetti che svolgono attività di carattere professionale, sia in forma individuale sia in forma associata, determinano la **base imponibile** in maniera analoga a quanto previsto ai fini delle imposte sui redditi.

Il **valore della produzione**  ai fini IRAP è determinato come **differenza** fra:

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

Calcolo della base imponibile

	compensi percepiti (compresi quelli indicati per adeguamento agli studi di settore)
+	proventi conseguiti in sostituzione dei redditi professionali e indennità percepite (anche in forma assicurativa)
+	somme percepite a seguito della cessione della clientela
+	plusvalenze da cessione di beni strumentali
-	costi inerenti all'attività
-	ammortamenti beni materiali e immateriali
-	minusvalenze da cessione di beni strumentali

Nei componenti negativi devono essere **esclusi**:

- interessi passivi;
- spese per il personale dipendente.

Criterio di cassa

I **compensi** derivanti dall'attività professionale, così come la deduzione dei **componenti negativi**, vengono assoggettati a IRAP in base al criterio di cassa.

Ciò significa che rilevano nel periodo di imposta in cui, rispettivamente, sono stati percepiti o sostenuti.

Derogano al principio di cassa:

- l'imputazione delle **quote di ammortamento** del costo dei beni strumentali e delle spese per ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili;
- la deduzione dei **canoni di locazione finanziaria** pagati dall'esercente l'arte o la professione.

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.

Componenti indeducibili

Dalla base imponibile non sono ammessi in deduzione (art. 5-bis, co. 1 e art. 11, co. 1, lett. b) D.Lgs. n. 446/1997):

- le spese per il **personale dipendente e assimilato** ovunque classificate;
- i costi per prestazioni di **collaborazione coordinata e continuativa**;
- i compensi per prestazioni di **lavoro assimilato a quello dipendente**;
- gli utili spettanti agli **associati in partecipazione** che apportano solo lavoro;
- le **svalutazioni**, le **perdite** e le riprese di valore dei **crediti**;

- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- **l'ICI/IMU**.

Aliquota e calcolo

32.6.1.

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** dato dalla somma algebrica delle componenti positive e di quelle negative;
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per gli esercenti arti e professioni, l'aliquota ordinaria è pari al **3,90%** (➔ 32.11.).

IMPRESE AGRICOLE

32.7.

Dal 2016, non sono soggetti passivi IRAP:

- chi esercita un'**attività agricola** (ex art. 32 TUIR) (➔ 1.4.1.);
- **soggetti equiparati agli imprenditori agricoli** cioè cooperative ed i loro **consorzi** che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali (art. 8 D.Lgs. n. 227/2001) (➔ 1.4.2.);
- **cooperative della piccola pesca** e loro consorzi (➔ 1.4.3.) (art. 10 D.P.R. n. 601/1973).

Resta ferma, invece, l'**applicazione** dell'IRAP per:

- esercenti **attività di allevamento di animali** (➔ 1.4.4.), che determinano forfetariamente il reddito (art. 56, c. 6 TUIR);
- soggetti che esercitano le **attività connesse a quelle agricole** (➔ 1.4.5.) (art. 56-bis TUIR);
- soggetti che esercitano **attività di agriturismo** (➔ 1.4.6.), che si avvalgono del regime forfetario (art. 5 Legge n. 413/1991).

Per tutti questi soggetti l'IRAP si calcola applicando l'**aliquota ordinaria** del **3,90%** (circ. 18 maggio 2016, n. 20/E).

ENTI NON COMMERCIALI

32.8.

Enti che svolgono in via esclusiva attività non commerciali

32.8.1.

La base imponibile è determinata dalla somma di (art. 10 D.Lgs. n. 446/1997):

- retribuzioni spettanti al **personale dipendente**;
- **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**;
- compensi erogati per **collaborazione coordinata e continuativa**;
- compensi erogati per **attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente**.

Sono, in ogni caso, **esclusi** dalla base imponibile:

- le **remunerazioni dei sacerdoti** e gli assegni ad essi equiparati;
- le somme a chiunque corrisposte a titolo di **borse di studio o assegni**.

Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali

32.8.2.

La determinazione della **base imponibile**, per la parte riferibile all'**attività commerciale** svolta dagli enti non commerciali, va effettuata con le regole generali previste per le imprese (➔ 32.3.).

Nell'analisi dei componenti negativi, i costi che non sono direttamente attribuibili all'attività commerciale sono dedotti per un importo pari all'ammontare che deriva dal rapporto tra ricavi e proventi riferibili alle attività commerciali e il totale dei ricavi e proventi.

La determinazione della **base imponibile** relativa alle **attività non commerciali** viene ef-

fettuata con riferimento alle modalità del “non commerciale” (➔ 32.8.1.), ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi che costituiscono la base imponibile deve essere **ridotto** dell'importo di tali ricavi e proventi riferibili specificamente alle attività commerciali. Qualora non si possa identificare con precisione tale componente, per il computo della deduzione si deve ricorrere al rapporto utilizzato per la determinazione dei **costi deducibili**.

32.8.3. Pubbliche amministrazioni

La base imponibile è determinata dalla somma di (art. 10-bis D.Lgs. n. 446/1997):

- retribuzioni spettanti al **personale dipendente**;
- **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**;
- compensi erogati per **collaborazione coordinata e continuativa**;
- compensi erogati per **attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente**.

Sono, in ogni caso, **esclusi** dalla base imponibile le somme a chiunque corrisposte a titolo di **borse di studio o assegni**.

Gli enti che svolgono anche **attività commerciali** possono **optare** per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività secondo le regole stabilite per le società di capitali e gli enti commerciali.

32.8.4. Confidi

Determinano il valore della produzione netta (art. 13. c. 47, DL 269/2003) secondo le modalità previste per gli **enti privati non commerciali** che svolgono esclusivamente attività non commerciale (➔ 32.8.1.).

Non è possibile applicare ai Confidi il regime “misto” riservato agli enti privati non commerciali che svolgono anche attività commerciale (➔ 32.8.2.).

32.8.5. Aliquota e calcolo

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** (➔ 32.8.1.) (➔ 32.8.2.);
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni** (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per gli enti non commerciali, l'aliquota ordinaria è pari all'**8,5%** (➔ 32.11.). Se l'ente svolge anche attività commerciale, per la quale ha determinato la base imponibile secondo le regole per le società commerciali (➔ 32.2.), si deve applicare l'aliquota ordinaria del **3,9%** su tale base imponibile.

32.9. SOGGETTI IN REGIMI FORFETARI

I soggetti che, ai fini delle imposte sui redditi, determinano il reddito d'impresa avvalendosi di regimi forfetari possono determinare il **valore della produzione netta** (➔ 33.) sommando i seguenti valori:

- **reddito d'impresa** calcolato in base alla determinazione forfetaria;
- retribuzioni sostenute per il **personale dipendente**;
- compensi spettanti ai **collaboratori coordinati e continuativi**;
- compensi per prestazioni di **lavoro autonomo non esercitate abitualmente**;
- indennità e rimborsi ai soggetti che svolgono **attività sportiva dilettantistica**;
- **interessi passivi**.

Resta comunque ferma la facoltà di determinare la base imponibile con le regole fissate per i soggetti esercenti attività d'impresa (➔ 32.2.) (➔ 32.3.).

I soggetti che esercitano **attività di agriturismo** (➔ 1.4.6.), che ai fini delle imposte sui redditi fruiscono di un regime forfetario (art. 5 Legge n. 413/1991), applicano l'IRAP secondo

le regole previste per il settore agricolo (art. 9 D.Lgs. n. 446/1997) con facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole generali previste per gli esercenti attività d'impresa (ris. 18 luglio 2017, n. 93/E).

Aliquota e calcolo

32.9.1.

Per calcolare l'imposta:

- si determina il **valore della produzione lorda** (➔ 32.9.);
- dal valore della produzione lorda vanno sottratte le **deduzioni**  (➔ 33.), determinando, così, il **valore della produzione netta**;
- su quest'ultimo valore, dopo averlo ripartito territorialmente in base alla **regione**, si applica l'aliquota per determinare l'**imposta lorda**.

Per i soggetti in regime forfetario, l'aliquota ordinaria è pari al **3,9%** (➔ 32.11.).

AGEVOLAZIONI

32.10.

Le **cooperative edilizie a proprietà indivisa** determinano la base imponibile con le stesse modalità relative agli enti non commerciali (art. 17, c. 4, D.Lgs. n. 446/1997) (➔ 32.8.).

Agevolazioni previste dalle regioni

Le regioni possono prevedere altre agevolazioni per **particolari categorie di soggetti**. Inoltre, le regioni che si sono avvalse della facoltà di esentare dai tributi le ONLUS (art. 21 D.Lgs. n. 460/1997), possono estendere tale esenzione anche alle **Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP)**, succedute alle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (art. 1, c. 299, Legge n. 266/2005).

ALIQUOTE

32.11.

Le **aliquote** applicabili ai soggetti passivi sono le seguenti (art. 16, D.Lgs. n. 446/1997):

- Aziende private e professionisti: **3,90%**;
- Banche ed enti finanziari: **4,65%**;
- Assicurazioni: **5,90%**;
- Imprese concessionarie: **4,20%**;
- Settore agricolo: 1,90% (solo **sino al 2015**);
- Enti non commerciali e pubblici: **8,5%**.

Le **regioni** hanno facoltà di **variare** l'aliquota fino ad un massimo di **0,92 punti percentuali**. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

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

Restano fermi gli automatismi fiscali previsti dalla vigente legislazione nel settore sanitario nei casi di squilibrio economico, nonché le disposizioni in materia di applicazione di incrementi delle aliquote fiscali per le regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari (art. 5 D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68).

33. DEDUZIONI

- | | |
|--|---|
| 33.1. DEDUZIONI GENERALI | 33.5. DEDUZIONE COSTO RESIDUO PESONALE DIPENDENTE |
| 33.2. DEDUZIONE FORFETARIA BASE | 33.6. ALTRE DEDUZIONI |
| 33.3. DEDUZIONE FORFETARIA PER LAVORATORI DIPENDENTI | 33.7. SPETTANZA DELLE DEDUZIONI E LIMITI |
| 33.3.1. Condizioni per la deduzione | 33.8. CREDITO D'IMPOSTA |
| 33.4. DEDUZIONE FORFETARIA INCREMENTO OCCUPAZIONALE | |

33.1. DEDUZIONI GENERALI

Per determinare la base imponibile IRAP è possibile portare in **deduzione**  alcuni importi, riepilogati nella tabella che segue (art. 11, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997):

	Deduzioni	Soggetti esclusi	D.Lgs. 446/1997
1	contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) ¹	Nessuno	art. 11, c. 1, lett. a), n. 1
2	somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi	Nessuno	art. 11, c. 1, lett. a), n. 1-bis
3	- 7.500 euro su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta ^{2 6}	Amministrazioni pubbliche, imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti ⁴	art. 11, c. 1, lett. a), n. 2
	- 13.500 euro per donne e giovani di età inferiore ai 35 anni ^{2 6}		
4	- fino a 15.000 euro su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia ^{2 3 6}	Amministrazioni pubbliche, banche, altri enti finanziari, imprese di assicurazione e imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti ⁴	art. 11, c. 1, lett. a), n. 3
	- fino a 21.000 euro per donne e giovani di età inferiore ai 35 anni ^{2 3 6}		

	Deduzioni	Soggetti esclusi	D.Lgs. 446/1997
5	contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato ^{5 6 7}	Amministrazioni pubbliche e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti ⁴	art. 11, c. 1, lett. a), n. 4
6	spese relative agli apprendisti , ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro	Nessuno	art. 11, c. 1, lett. a), n. 5
7	costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo ⁸	Amministrazioni pubbliche	art. 11, c. 1, lett. a), n. 5

¹ Ai fini della corretta imputazione temporale delle deduzioni per contributi deve assumersi il **criterio di competenza** nel caso in cui il soggetto passivo sia percettore di **reddito d'impresa**. In presenza di **reddito di lavoro autonomo**, trova applicazione il **criterio di cassa**, che attribuisce rilievo al momento di effettivo sostenimento del costo. Nel caso di **distacco di personale** o di **lavoro interinale**, la deduzione spetta all'impresa utilizzatrice del personale. La deduzione può essere **cumulata** con le altre agevolazioni, purché venga rispettato il **limite massimo** rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri a carico del datore di lavoro (art. 11, c. 4-septies D.Lgs. n. 446/1997).

² Le deduzioni devono essere ragguagliate ai giorni di **durata del rapporto di lavoro** nel corso del periodo d'imposta; nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale, compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotte in misura proporzionale.

³ **Deduzione alternativa** a quella di cui al rigo 3 della tabella. Può essere fruita nel rispetto della regola *de minimis* (Regolamento (CE) 12 gennaio 2001, n. 69/2001) per cui il risparmio d'imposta ottenuto in virtù dell'agevolazione, sommato ad altri aiuti ottenuti a titolo *de minimis* nell'esercizio in corso e nei due precedenti, **non supera** l'importo di **200.000 euro** (100.000 euro per le imprese attive nel settore del trasporto su strada) nell'arco di tre esercizi finanziari (➔ 30.2.1.). Ai fini della verifica del rispetto di tale limite, il risparmio va calcolato sull'intero importo della deduzione richiesta e non sulla sola parte incrementale eccedente il limite di 7.500,00 euro. (circ. 19 novembre 2007, n. 61/E; 23 giugno 2010, n. 38/E).

⁴ In caso di **dipendenti utilizzati promiscuamente** sia per le attività regolamentate sia per quelle liberalizzate, le agevolazioni sono fruibili in misura corrispondente al rapporto tra ricavi e proventi delle attività liberalizzate e l'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti.

⁵ **Deduzione cumulabile** a quella dei rigi 3 e 4 della tabella, purché non si ecceda il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

⁶ Sono previste alcune disposizioni particolari:

- Poste Italiane S.p.a non può beneficiare delle deduzioni IRAP per la riduzione del cuneo fiscale relativamente ai Servizi Postali Universali, sia riservati sia non riservati (ris. 24 settembre 2008, n. 358/E);
- è esclusa l'applicazione della deduzione alle società affidatarie dei servizi di trasporto pubblico locale, anche quando i rapporti con l'ente concedente sono regolati da un contratto di servizi (e non da un atto amministrativo di natura concessoria) (ris. 10 novembre 2008, n. 428/E);
- è possibile l'applicazione della deduzione agli Istituti Autonomi Case Popolari – IACP (ris. 3 aprile 2009, n. 94/E);
- nessuna deduzione spetta alle imprese operanti in concessione (ris. 6 agosto 2009, n. 204/E);
- nessuna deduzione spetta per i dipendenti destinati dall'impresa a **strutture produttive estere**, in quanto, in tal caso, le deduzioni stesse devono intendersi implicitamente assorbite nella esclusione della base imponibile di tutto il valore della produzione realizzato fuori dal territorio dello Stato (circ. 19 novembre 2007, n. 61/E, par. 1.2).

⁷ La deduzione spetta per i contributi previdenziali ed assistenziali versati dal datore di lavoro sia se di **natura obbligatoria**, sia se versati nelle **forme pensionistiche complementari** (D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252), a casse, fondi, gestioni, previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza (circ. 19 novembre 2007, n. 61/E).

⁸ Sono compresi i costi sostenuti da consorzi tra imprese, costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro ovvero dal responsabile del CAF.

33.2. DEDUZIONE FORFETARIA BASE

Dalla base imponibile è possibile dedurre alcuni importi che variano a seconda del tipo di soggetto e dell'importo della base imponibile.

Tipologie di contribuenti	Base imponibile (in euro)		Deduzione forfetaria (in euro)
	da	a	
imprese individuali, società di persone e esercenti arti e professioni (art. 3, c. 1, lett. b) e c), D.Lgs. n. 446/1997)	0,00	180.759,91	13.000,00
	180.759,92	180.839,91	9.750,00
	180.839,92	180.919,91	6.500,00
	180.919,92	180.999,91	3.250,00
altri soggetti (escluse le Amministrazioni Pubbliche – art. 3, c. 1, lett. e-bis) D.Lgs. n. 446/1997)	0,00	180.759,91	8.000,00
	180.759,92	180.839,91	6.000,00
	180.839,92	180.919,91	4.000,00
	180.919,92	180.999,91	2.000,00

33.3. DEDUZIONE FORFETARIA PER LAVORATORI DIPENDENTI

Per **ogni lavoratore dipendente**, fino ad un **massimo di 5**, spetta una deduzione pari a **1.850 euro**, su base annua, a condizione che i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non siano superiori, nel periodo d'imposta, a **400.000 euro** (art. 11, c. 4-bis1, D.Lgs. n. 446/1997).

La **deduzione massima** è pari a **9.250 euro** (1.850 x 5) nel caso in cui i 5 dipendenti siano stati impiegati a tempo pieno per l'intero periodo d'imposta.

33.3.1. Condizioni per la deduzione

Lavoratori dipendenti

I **lavoratori rilevanti** per l'attribuzione della deduzione devono avere le seguenti caratteristiche:

- **non** devono essere assunti con **contratto di formazione e lavoro**;
- **non** devono essere **disabili**;
- **non** devono essere **apprendisti**;
- devono avere un **contratto a tempo pieno** e per l'intero periodo d'imposta; in caso di

periodo inferiore, la deduzione (e la base imponibile) deve essere ragguagliata al periodo di lavoro.

Altre condizioni (art. 11, c. 4-bis2, D.Lgs. n. 446/1997)

La deduzione può essere applicata anche in presenza di **contratti di lavoro a tempo parziale** di tipo **verticale** e di tipo **misto**.

La deduzione deve essere **ragguagliata ai giorni di durata del rapporto** di lavoro nel corso del periodo d'imposta nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, e, in quest'ultimo caso, è ridotta in misura proporzionale.

Il **limite dei 5 dipendenti** deve essere interpretato nel senso che il beneficio può essere calcolato **al massimo su 5 lavoratori** impiegati nel corso dell'anno.

Esempio

Se un soggetto impiega nell'intero periodo d'imposta 20 lavoratori dipendenti, tutti con contratto di lavoro a tempo determinato per un periodo di 6 mesi, la deduzione compete per un importo pari a 5.000 euro [5 lavoratori x (2.000 x 50%)].

Il contribuente che impiega **più di 5 lavoratori dipendenti** con contratti di diverso tipo è libero di scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione (ris. 10 agosto 2004, n. 116/E).

Esempio

Se un soggetto impiega nel periodo d'imposta 7 lavoratori dipendenti, di cui 4 con contratto di lavoro a tempo indeterminato e 3 con contratto di lavoro a tempo parziale al 50%, tutti impiegati per l'intero periodo d'imposta, la deduzione può competere per un importo massimo pari a 9.000 euro [(4 lavoratori x 2.000) + (1 lavoratore x 2000) x 50%].

DEDUZIONE FORFETARIA INCREMENTO OCCUPAZIONALE

33.4.

I soggetti IRAP (ad eccezione delle amministrazioni pubbliche) che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con **contratto a tempo indeterminato**, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto, mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente, possono dedurre il costo del predetto personale, per un importo annuale **non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto**, e nel limite dell'incremento complessivo del **costo del personale** (classificabile nell'art. 2425, c. 1, lett. B), numeri 9) e 14), c.c.).

L'agevolazione spetta per il **periodo d'imposta** in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi d'imposta (art. 11, c. 4-quater D.Lgs. n. 446/1997).

Condizioni per la deduzione

Devono verificarsi i seguenti requisiti:

- l'assunzione deve essere **a tempo indeterminato**;
- il nuovo rapporto di lavoro deve risultare ad **incremento della forza lavoro** e quindi deve rappresentare un incremento della base occupazionale media del periodo precedente.

La deduzione **decade** se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta **inferiore o pari** al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.

La deduzione spettante compete, in ogni caso, per **ciascun periodo d'imposta** a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego. L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in **società controllate o collegate** (art. 2359 c.c.) o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Calcolo della media degli occupati

Per poter fruire della deduzione è necessario registrare un **incremento occupazionale** nel periodo d'imposta rispetto alla media aritmetica dei lavoratori occupati nel periodo precedente, calcolando il **rapporto** tra:

- la sommatoria della **consistenza giornaliera dei lavoratori**, calcolata per ciascun lavoratore sulla base dei giorni di calendario intercorrenti tra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta;
- il numero di **giorni** di calendario compresi tra l'inizio e la fine del periodo d'imposta.

Il calcolo della media, ovviamente riferito al periodo precedente, va effettuato in ciascun periodo d'imposta in cui sono stati assunti nuovi dipendenti con contratto a tempo indeterminato: la consistenza dei lavoratori dipendenti al 31 dicembre deve essere superiore a tale valore medio, ai fini della spettanza dell'agevolazione.

Sussistenza dell'incremento occupazionale - La sussistenza di un incremento (quindi di una differenza positiva tra consistenza di fine periodo d'imposta e media del periodo precedente) è, indipendentemente dalla sua misura, **condizione necessaria** per aver diritto alla deduzione per tutte le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta.

CASO 1 – Calcolo dell'incremento occupazionale

1) Contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - 1° anno x

- n. dipendenti al 31.12.anno $x-1 = 22$
- n. dipendenti assunti nell'anno $x = 5$
- n. dipendenti al 31.12.anno $x = 27$
- media periodo precedente (anno $x-1$) = 26,3
- incremento occupazionale anno $x = 0,7$
- deduzioni fruibili nell'anno $x = 5$

La sussistenza di un incremento (pari a 0,7) consentirà di fruire della deduzione per tutti i lavoratori neoassunti (pari a 5).

2) Nel caso in cui nel periodo successivo si siano verificate sia cessazioni di rapporto di lavoro, sia nuove assunzioni, l'agevolazione spetta al datore di lavoro solo con riferimento al numero di lavoratori neo-assunti con contratto a tempo indeterminato che, al termine del periodo d'imposta, risultino in eccedenza rispetto al numero di lavoratori assunti con il medesimo contratto per i quali, a diverso titolo, sia cessato il rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta.

In tal caso, il datore di lavoro può discrezionalmente scegliere in relazione a quali dei dipendenti neo-assunti operare la deduzione.

Contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - Anno $x+1$:

- n. dipendenti al 31.12.anno $x = 27$
- n. deduzioni fruite nell'anno $x = 5$
- n. dipendenti al 31.12.anno $x+1 = 25$
- n. dipendenti cessati nell'anno $x+1 = 5$
- n. dipendenti assunti nell'anno $x+1 = 3$
- media periodo precedente (anno x) = 26,5
- incremento occupazionale anno $x+1 = - 1,5$
- deduzioni fruibili nell'anno $x+1 = 5$ di cui:
 - a) deduzioni dell'anno $x = 5$
 - b) deduzioni dell'anno $x+1 = 0$

Il soggetto beneficiario ha effettuato nuove assunzioni ma, per effetto di riduzioni del personale, non rileva, alla fine del periodo stesso, alcun incremento occupazionale quindi:

- potrà fruire delle deduzioni relative ai neoassunti del periodo precedente (nel quale è stato rilevato un incremento);
- non potrà fruire della deduzione con riferimento alle nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta in corso (nel quale non è stato rilevato un incremento).

Calcolo della deduzione - Occorre tener conto dei seguenti **limiti**:

- 1) la deduzione può essere riconosciuta fino ad un massimo di 15.000 euro per ciascun dipendente;

- 2) l'importo deducibile non potrà comunque superare l'incremento complessivo del costo per il personale classificabile nelle voci b) numeri 9 e 14 del bilancio redatto secondo le disposizioni civilistiche (art. 2425 c.c.);
- 3) in nessun caso la deduzione può superare il costo effettivamente sostenuto per il nuovo dipendente.

La deduzione è pari al **minore tra**:

- il costo del personale per un importo annuale non superiore a 15.000 euro, per ciascun dipendente, ragguagliato ad anno in relazione al periodo d'imposta nel quale è avvenuta l'assunzione;
- l'incremento complessivo del costo del personale.

CASO 2 – Calcolo della deduzione

Assunzione il 1° gennaio 2017 di 2 dipendenti A e B per i quali è stato sostenuto un costo del lavoro rispettivamente di 10.000 e 20.000 euro.

Si è registrato un incremento complessivo del costo del lavoro pari a 20.000 euro.

Si ha, quindi:

Dipendente	Costo complessivo	Limite deduzione	Deduzione teorica
A	10.000	15.000	10.000
B	20.000	15.000	15.000
Totale	30.000	30.000	25.000

Per il dipendente A la deduzione in teoria potrebbe spettare interamente, in quanto il costo del lavoro (10.000 euro) è inferiore al limite della deduzione (pari a 15.000 euro) mentre, per il dipendente B, è ridotta da 20.000 a 15.000 euro (primo limite).

La deduzione complessiva spettante, pari a 25.000 euro, deve scontare il secondo limite, ovvero quello dell'incremento complessivo del costo del lavoro, che, nell'esempio, è stato di 20.000 euro. La deduzione complessiva spettante, alla fine, sarà complessivamente pari ad euro 20.000, riproporzionata per ciascun dipendente sulla base del costo del lavoro di ciascuno:

Deduzione effettiva dipendente A = $(20.000 * 10.000) / 25.000 = 8.000,00$;

Deduzione effettiva dipendente B = $(20.000 * 15.000) / 25.000 = 12.000,00$.

Enti non commerciali e non residenti - La **base occupazionale** è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'**attività commerciale** e la deduzione spetta solo con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività (art. 11, c. 4-quater, D.Lgs. 446/1997). In caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'**attività istituzionale** si considera, sia ai fini dell'individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, sia ai fini della deducibilità del costo, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto previsto per gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali e cioè quello tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi "commerciali" e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti (art. 10, c. 2 D.Lgs. n. 446/1997).

Ai fini degli incrementi occupazionali non rilevano i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale.

Imprese di nuova costruzione - Non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono, anche solo in parte, attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie.

Impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati - La deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

33.5. DEDUZIONE COSTO RESIDUO PERSONALE DIPENDENTE

Sono previste le seguenti deduzioni residuali (art. 11, c. 4-octies, D.Lgs. n. 446/1997):

- **dal 2015**, la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti a titolo analitico, o forfetario, riferibili sempre al costo del lavoro;
- **dal 2016**, la deduzione di cui al punto precedente, nel limite del 70%, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni nei due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

In questo ultimo caso, il calcolo deve intendersi riferito alle **giornate di effettivo impiego** (e non di formale assunzione), computando anche la prestazione relativa al primo contratto di lavoro (Camera dei Deputati, risposta 28 gennaio 2016 n. 5-07523).

Il beneficio consente di tener conto dei contratti stipulati nel corso del 2015 (circ. 18 maggio 2016, n. 20/E).

33.6. ALTRE DEDUZIONI

Cooperative sociali

Le cooperative sociali (art. 1, Legge n. 381/1991) deducono dalla base imponibile l'intero costo del lavoro relativo alle **persone svantaggiate** (art. 4 L. n. 381/1991; art. 17, co. 5 D.Lgs. n. 446/1997).

Compensi a ricercatori e docenti stranieri

L'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti che **rientrano in Italia** a svolgere la loro attività, acquisendo anche la residenza fiscale, sono deducibili dalla base imponibile (art. 44 del D.L. n. 78/2010).

La disposizione si applica per il periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

Principi contabili internazionali

I soggetti che applicano i principi contabili internazionali e che riallineano, con il metodo del "saldo" globale, le divergenze tra i valori di bilancio e i valori fiscali relativi a tutti gli elementi patrimoniali esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione dei principi contabili internazionali e/o successiva variazione degli stessi principi, possono dedurre la quota della somma algebrica (negativa) delle differenze positive e negative derivante dal riallineamento (art. 15 D.L. n. 185/2008 e D.M. 30 luglio 2009).

Detto saldo negativo concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile dell'esercizio in cui è esercitata l'**opzione** per il **riallineamento** e nei successivi fino ad un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle operazioni oggetto di riallineamento (art. 11, c. 3 D.M. 8 giugno 2011).

Se tale numero è inferiore a 5 esercizi (art. 15, c. 4, ultimo periodo D.L. n. 185/2008), il saldo negativo concorre alla formazione dell'imponibile.

33.7. SPETTANZA DELLE DEDUZIONI E LIMITI

Per ciascun dipendente l'importo delle:

- deduzioni generali (art. 11, c. 1, D.Lgs., n. 446/1997) (➔ **33.1.**),

- forfetarie in ragione del numero dei dipendenti occupati (art. 11, c. 4-bis.1, D.Lgs. n. 446/1997) (➔ 33.3.),

- aggiuntive per l'incremento del personale dipendente (art. 11, c. 4-quater, D.Lgs. n. 446/1997) (➔ 33.4.),

non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

L'applicazione delle deduzioni:

- di 7.500 euro o 15.000 euro per donne e giovani (art. 11, c. 1, lett. a), n. 2), D.Lgs. n. 446/1997),

- di 15.000 euro o 21.000 euro per donne e giovani (art. 11, c. 1, lett. a), n. 3), D.Lgs. n. 446/1997)

- di quelle relative ai contributi assistenziali e previdenziali (art. 11, c. 1, lett. a), n. 4), D.Lgs. n. 446/1997) (➔ 33.1.),

è **alternativa** alla fruizione delle deduzioni per apprendisti, disabili e personale addetto a ricerca e sviluppo (art. 11, c. 1, lett. a), n. 5), D.Lgs. n. 446/1997) e a quelle forfetarie in ragione del numero dei dipendenti occupati (art. 11, c. 4-bis.1, D.Lgs. n. 446/1997) (➔ 33.3.).

CREDITO D'IMPOSTA

33.8.

Dal 2015, i soggetti che non si avvalgono di personale dipendente, in alternativa alle deduzioni specifiche, possono fruire di un **credito d'imposta del 10%** dell'imposta lorda (art. 1, c. 21, Legge n. 190/2014).

Tale credito può essere utilizzato in **compensazione** nel modello F24 con il codice tributo 3883 (ris. 17 dicembre 2015, n. 105/E).

Il credito, ai fini delle imposte dirette, costituisce una sopravvenienza attiva (circ. 19 febbraio 2015, n. 6/E).

34. DICHIARAZIONE E SANZIONI

34.1. DICHIARAZIONE ANNUALE E VERSAMENTI

34.1.2. Versamenti

34.1.1. Dichiarazione

34.2. SANZIONI AMMINISTRATIVE

34.1. DICHIARAZIONE ANNUALE E VERSAMENTI

34.1.1. Dichiarazione

Obbligo di dichiarazione - I soggetti passivi devono dichiarare, in ogni periodo d'imposta, i **componenti** che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, anche se non consegua alcun debito d'imposta.

La dichiarazione redatta su modello non conforme è nulla (art. 1 D.P.R. n. 322/1998).

Sottoscrizione - La dichiarazione deve essere **sottoscritta**, a pena di nullità, dal soggetto passivo o da chi ne ha la **rappresentanza** legale o negoziale o, in mancanza, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, da chi ne ha l'**amministrazione**, anche di fatto. La dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

La **nullità** per mancata sottoscrizione, è sanata, se il soggetto passivo o suo rappresentate provvede ad effettuarla entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio competente. L'invito è eseguito mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

Modalità e termini di presentazione

La dichiarazione IRAP deve essere presentata, **esclusivamente in via telematica**, all'AdE, secondo le modalità e i termini previsti per la dichiarazione dei redditi (► 9.2.):

- entro il **30 settembre** per le persone fisiche, le società di persone ed enti assimilati (► 35.3.);
- entro l'ultimo giorno del **nono mese** successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per le società di capitali ed enti assimilati.

All'AdE spetterà il **successivo 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).

CASO 1 – Credito IRAP

1) Il **credito** emergente dalla dichiarazione IRAP, maturato e richiesto in compensazione da parte di contribuenti non più tenuti alla presentazione della dichiarazione, può essere **recuperato indicando nella dichiarazione dei redditi**.

Conseguentemente, l'eccedenza IRAP richiesta in compensazione nel periodo d'imposta precedente, da parte di un contribuente non più obbligato alla presentazione della relativa dichiarazione, può essere esposta nella **sezione II del quadro RX** del modello di dichiarazione dei redditi, con l'indicazione del **codice tributo 3800** (ris. 29 luglio 2011, n. 79/E).

2) I contribuenti, persone fisiche o meno, che nella dichiarazione IRAP hanno ripartito l'eventuale credito tra utilizzo in **compensazione** e **rimborso** dello stesso, ovvero l'hanno chiesto interamente a rimborso, possono **modificare** la propria scelta, optando unicamente per la compensazione, presentando una **dichiarazione integrativa** (► 35.2.).

Tale facoltà è possibile solo se l'eccedenza di imposta chiesta a rimborso non sia ancora stata rimborsata, anche parzialmente.

Versamenti

34.1.2.

Riscossione - L'imposta è riscossa secondo modalità e termini stabiliti per le imposte sul reddito in assenza di specifiche leggi regionali (➔ 35.5.) (➔ 35.6.).

Accenti d'imposta - Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata, sono dovuti **accenti**  secondo le modalità previste per le imposte sul reddito (➔ 9.6.).

Compensazione - Il credito IRAP risultante dalla dichiarazione è compensabile con tutti gli altri tributi e contributi (art. 17 D.Lgs. n. 241/1997).

Dal 24 aprile 2017, per poter compensare orizzontalmente, crediti d'imposta derivanti dalle dichiarazioni, per importi **superiori a 5.000 euro annui**, è necessario apporre sulla dichiarazione il **visto di conformità** (art. 1, c. 574, L. n. 147/2013).

I soggetti titolari di partita IVA hanno l'obbligo di utilizzare i **servizi telematici dell'AdE** qualora intendano compensare, per **qualsiasi importo**, crediti IVA (annuali o infrannuali), crediti relativi alle imposte sui redditi e addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 3 D.L. n. 50/2017).

Importi minimi - L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta, se gli importi spettanti a ciascuna regione non superano **12,00 euro**.

Enti pubblici - Gli organi e le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, versano l'acconto **mensilmente** e per un importo pari a quello risultante dall'applicazione delle aliquote.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

34.2.

Le sanzioni applicabili sono le stesse previste per la dichiarazione dei redditi (art. 1 D.Lgs. n. 471/1997).

Violazione	Sanzione
Omessa presentazione della dichiarazione.	Dal 120 al 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di euro 250 . Se non sono dovute imposte , si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro (da 500 a 2.000 euro nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili).
	Dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200 se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza. Se non sono dovute imposte , si applica la sanzione da 150 a 500 euro (da 300 a 1.000 euro nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili).

Violazione	Sanzione
<p>Nella dichiarazione è indicato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un imponibile inferiore a quello accertato, o - un imposta inferiore a quella dovuta, o - un credito superiore a quello spettante. 	<p>Dal 90% al 180% dell'ammontare della maggiore imposta dovuta e della differenza del credito utilizzato.</p> <p>La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile.</p>
	<p>La sanzione è umentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.</p>
	<p>Fuori dai casi di cui al punto precedente, la sanzione è ridotta di 1/3 quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000.</p> <p>La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui sopra, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente.</p>
	<p>Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Dichiarazione non redatta secondo la modulistica ufficiale, - omissione o non indicazione in maniera esatta e completa dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del rappresentante fiscale, o - non indicazione in maniera esatta e completa di ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli. 	<p>Da 250 a 2.000 euro.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Ritardato od omesso versamento dell'imposta, in acconto o in saldo, o - versamento in misura inferiore a quella dovuta. 	<p>30% dell'imposta non versata.</p>
	<p>Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30% è ridotta alla metà.</p>
	<p>Salva l'applicazione del ravvedimento operoso, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione ridotta alla metà di cui sopra è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/14 per ciascun giorno di ritardo.</p>

ADEMPIMENTI

35.

- | | |
|---|--|
| <p>35.1. COMUNICAZIONE OPZIONE IRAP</p> <p>35.2. PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IRAP PER MODIFICARE LA RICHIESTA DI RIMBORSO</p> <p>35.3. PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IRAP PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE</p> | <p>35.4. PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IRAP SOCIETÀ DI CAPITALI, ENTI E PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI</p> <p>35.5. VERSAMENTO SALDO E PRIMO ACCONTO IRAP</p> <p>35.6. VERSAMENTO SECONDO O UNICO ACCONTO IRAP</p> |
|---|--|

COMUNICAZIONE OPZIONE IRAP

35.1.

Adempimento	Le società di persone e gli imprenditori individuali, in contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione della base imponibile secondo le modalità proprie delle società di capitali. L'opzione deve essere comunicata con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale la si intende esercitare.
Chi	Possono esercitare l'opzione i seguenti soggetti in regime di contabilità ordinaria: a) persone fisiche esercenti attività commerciali; b) società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate. Sono esclusi i contribuenti in contabilità semplificata.
Scade il...	L'opzione deve essere effettuata con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.
Procedura	1) Compilazione del rigo IS35 del modello IRAP 2) Autenticazione del file 3) Invio telematico della dichiarazione 4) Scarico e conservazione della ricevuta di presentazione.
Modulistica	Modello IRAP

PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IRAP PER MODIFICARE LA RICHIESTA DI RIMBORSO

35.2.

Adempimento	I contribuenti, persone fisiche o meno, che nella dichiarazione IRAP hanno ripartito l'eventuale credito tra utilizzo in compensazione e rimborso dello stesso, ovvero l'hanno chiesto interamente a rimborso, possono modificare la propria scelta, optando unicamente per la compensazione, presentando una dichiarazione integrativa. Tale facoltà è possibile solo se l'eccedenza di imposta chiesta a rimborso non sia ancora stata rimborsata, anche parzialmente.
Chi	Non esistono soggetti obbligati a tale adempimento in quanto si tratta di una facoltà.
Scade il...	Entro 120 giorni dall'ordinario termine di presentazione della dichiarazione. In caso di presentazione della dichiarazione entro i 90 giorni il termine di presentazione della dichiarazione integrativa risulta comunque legato alla scadenza del termine ordinario.

Procedure e sanzioni	<p>Procedura:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) verificare che il termine per la presentazione della dichiarazione non sia superato 2) verificare che non sia avvenuto il rimborso, anche parziale, dell'eccedenza di imposta richiesta nel modello IRAP 3) barrare casella "Dichiarazione integrativa (art. 2, c. 8-ter D.P.R. n. 322/98)" 4) modificare il quadro IR per imputare a "compensazione" l'eccedenza di imposta precedentemente chiesta a rimborso 5) presentare la dichiarazione integrativa entro i 120 giorni dal termine ordinario <p>Sanzioni</p> <p>Trattandosi della modifica della scelta di ripartizione dell'eccedenza di imposta a credito tra la compensazione e il rimborso, non sono previste apposite sanzioni. Tuttavia, l'utilizzo in compensazione di un importo chiesto a rimborso, in assenza della tempestiva presentazione della dichiarazione integrativa, si configurerà quale indebito, soggetto al relativo sistema sanzionatorio.</p>
Modulistica	Modello IRAP conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

35.3. PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IRAP PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE

Adempimento	Le persone fisiche, le società di persone e le società e associazioni ad esse equiparate devono presentare la dichiarazione IRAP.
Chi	<ol style="list-style-type: none"> a) persone fisiche b) società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate.
Scade il...	Entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
Procedura	<p>Il soggetto obbligato deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) compilare il modello IRAP approvato nell'anno successivo a quello di chiusura dell'esercizio; 2) effettuare il controllo preventivo della dichiarazione tramite Entratel 3) controllare, autenticare ed inviare il file tramite Entratel. La dichiarazione può essere trasmessa: <ul style="list-style-type: none"> - direttamente; - tramite un intermediario autorizzato; 4) scaricare e conservare la ricevuta di presentazione.
Modulistica	Modello IRAP conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

35.4. PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IRAP SOCIETÀ DI CAPITALI, ENTI E PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Adempimento	Le società di capitali, gli enti e le pubbliche amministrazioni devono presentare la dichiarazione IRAP in via telematica direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo.
Chi	<ol style="list-style-type: none"> a) società di capitali e enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, c. 1, TUIR); b) Pubbliche amministrazioni.

Scade il...	Entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.
Procedura	<p>Il soggetto obbligato deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) predisporre il bilancio dell'esercizio; 2) verificare il modello dichiarativo da utilizzare per la compilazione sulla base della data della chiusura del periodo d'imposta; 3) compilare il modello IRAP; 4) effettuare il controllo preventivo della dichiarazione tramite Entratel; 5) controllare, autenticare ed inviare il file tramite Entratel. La dichiarazione può essere trasmessa: <ul style="list-style-type: none"> - direttamente; - tramite un intermediario autorizzato; - tramite altri soggetti incaricati (per le Pubbliche Amministrazioni). Per le società appartenenti a gruppi, la dichiarazione telematica può essere trasmessa da una società del gruppo attraverso il servizio Entratel; 6) scaricare e conservare la ricevuta di presentazione.
Modulistica	Modello IRAP conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono utilizzare il modello approvato per l'esercizio in corso al 31 dicembre (ad esempio, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 deve essere utilizzato il modello 2017).

VERSAMENTO SALDO E PRIMO ACCONTO IRAP

35.5.

Adempimento	<p>Versamento del saldo e del primo acconto, derivante dai risultati presenti nella dichiarazione IRAP.</p> <p>Il versamento può essere rateizzato.</p> <p>L'acconto è determinato in misura pari al 100% dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta per il quale si presentata la dichiarazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se è inferiore ad euro 257,52, va versato in un'unica soluzione entro il 30 novembre, - se è superiore a euro 257,52, va versato in due rate: la prima pari al 40%, la seconda pari al 60%. <p>Se l'importo dell'acconto è inferiore a euro 51,65 euro, l'acconto non è dovuto.</p>
Chi	<p>Soggetti passivi IRAP</p> <p>Soggetti esclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità; - contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano aderito al regime forfetario agevolato (art. 1, c. da 54 a 89 della L. n. 190/2014); - incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta; - produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti IVA, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgono altre attività rilevanti ai fini IRAP; - fondi comuni d'investimento; - fondi pensione; - gruppi economici di interesse europeo.
Scade il...	<ul style="list-style-type: none"> - Entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione, se persone fisiche, società di persone o società e associazioni di cui all'art. 5 TUIR. - Entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se altri soggetti, diversi da quelli indicati al punto precedente.

Procedura	<p>1) Verificare l'importo dell'imposta dovuta. 2) Compilare il modello di versamento F24 secondo le apposite istruzioni. 3) Effettuare il versamento. 4) Scaricare la ricevuta e conservarla.</p> <p>Dal 24 aprile 2017 tutte le compensazioni di qualsiasi imposta e di qualsiasi importo, eseguite da soggetti titolari di partita IVA, devono obbligatoriamente transitare da Entratel o Fisconline.</p> <p>I soggetti senza partita IVA possono presentare direttamente agli sportelli dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, postali o bancari, i modelli di pagamento F24 "cartacei", di qualunque importo, purché non contengano compensazione con altri crediti tributari o contributivi.</p>
Modulistica	<p>- Modello IRAP - Mod. F24</p> <p>Codici tributo: 3812 - primo acconto 3800 - saldo</p>

35.6. VERSAMENTO SECONDO O UNICO ACCONTO IRAP

Adempimento	<p>Versamento del secondo o unico acconto dovuto sulla base delle risultanze da dichiarazione IRAP. Il versamento non può essere rateizzato.</p>
Chi	<p>Soggetti passivi IRAP Soggetti esclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità; - contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano aderito al regime forfetario agevolato (art. 1, c. da 54 a 89 della L. n. 190/2014); - incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta; - produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti IVA, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgono altre attività rilevanti ai fini IRAP; - fondi comuni d'investimento; - fondi pensione; - gruppi economici di interesse europeo.
Scade il...	<p>30 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione, se persone fisiche, società di persone o società e associazioni di cui all'art. 5 TUIR. Entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se altri soggetti, diversi da quelli indicati al punto precedente.</p>
Procedura	<p>1) Calcolare il II o unico acconto dell'IRAP risultante dalla dichiarazione IRAP (su base storica o previsionale). 2) Compilare l'F24 con gli importi dovuti a titolo di II acconto IRAP. 3) Effettuare il versamento in via telematica. 4) Conservare le ricevute di pagamento.</p>
Modulistica	<p>- Modello IRAP - Modello F24</p> <p>Codici tributo: - 3813 per il secondo acconto o acconto in unica soluzione</p>

INDICE ADEMPIMENTI

SEZIONE III - IRAP

Comunicazione opzione IRAP (➔ 35.1.)

Presentazione dichiarazione integrativa IRAP per modificare la richiesta di rimborso (➔ 35.2.)

Presentazione dichiarazione IRAP persone fisiche e società di persone (➔ 35.3.)

Presentazione dichiarazione IRAP società di capitali, enti e pubbliche amministrazioni (➔ 35.4.)

Versamento saldo e primo acconto IRAP (➔ 35.5.)

Versamento secondo o unico acconto IRAP (➔ 35.6.)

INDICE CASI

IRAP

31. Soggetti obbligati ed esclusi

Caso 1 – Fallimento (➔ 31.1.)

Caso 2 – Liquidazione (➔ 31.1.)

Caso 3 - Soggetti non residenti (➔ 31.1.)

Caso 4 – Compensi percepiti da dottori commercialisti derivanti da attività di sindaco di società commerciali (➔ 31.3.)

Caso 5 – Compensi percepiti da medici convenzionati con il SSN (➔ 31.3.)

Caso 6 – Attività ausiliarie del commercio (➔ 31.3.)

32. Base imponibile, aliquote e calcolo

Caso 1 - Svalutazione con variazione della vita utile residua (➔ 32.2.1.)

Caso 2 - Svalutazione con invarianza della vita utile residua (➔ 32.2.1.)

33. Deduzioni

Caso 1 – Calcolo dell'incremento occupazionale (➔ 33.4.)

Caso 2 – Calcolo della deduzione (➔ 33.4.)

34. Dichiarazione e sanzioni

Caso 1 – Credito IRAP (➔ 34.1.1.)

INDICE ANALITICO

A

Acconti

IRAP ➔ 34.1.2.

Agenti e rappresentanti

IRAP ➔ 31.3.

Agevolazioni

IRAP ➔ 32.10.

Agricoltura

Imprese agricole

- IRAP ➔ 32.7.

Agriturismo

IRAP ➔ 32.7.

Aliquote

IRAP ➔ 32.11.

Allevamento

IRAP ➔ 32.7.

Amministratore

Società

- IRAP ➔ 31.3.

Apprendisti

IRAP ➔ 33.1.

Artigiani

IRAP ➔ 31.4.4.

Autonoma organizzazione

IRAP ➔ 31.4.

Avviamento

IRAP ➔ 32.2.4.

Avvocati

IRAP ➔ 31.4.1.

.....

B

Banca d'Italia

IRAP ➔ 32.4.

Banche e società finanziarie

IRAP ➔ 32.4.

Base imponibile

IRAP vedi Valore della produzione netta

.....

C

Collaboratori coordinati e continuativi

IRAP ➔ 31.2.

Coltivatori diretti

IRAP ➔ 31.4.4.

Commercialisti

IRAP ➔ 31.3.

Compensi

Amministratori

- IRAP ➔ 31.3.

Conduttori televisivi

IRAP ➔ 31.4.4.

Conferimento d'azienda

IRAP ➔ 32.2.4.

Confidi

IRAP ➔ 32.8.4.

Contribuenti minimi

IRAP ➔ 31.2.

Contributi INAIL

IRAP ➔ 33.1.

Cooperative agricole

IRAP ➔ 31.2., ➔ 32.7.

Cooperative della piccola pesca

IRAP ➔ 32.7.

Cooperative edilizie a proprietà indivisa

Agevolazioni IRAP ➔ 32.10.

Cooperative sociali

Agevolazioni IRAP ➔ 33.6.

.....

D

Deduzioni

IRAP ➔ 33.

- contributi previdenziali e assistenziali

➔ 33.1.

- costo residuo personale dipendente ➔ 33.5.

- credito d'imposta ➔ 33.8.

- deduzioni generali ➔ 33.1.

- forfetaria base ➔ 33.2.

- forfetaria incremento occupazionale ➔ 33.4.

- forfetaria lavoro dipendente ➔ 33.3.

Dichiarazioni

IRAP ➔ 34.1.1.

.....

E

Elettricista

IRAP ➔ 31.4.4.

Enti commerciali

IRAP ➔ 32.2.

Enti non commerciali

IRAP ➔ 32.8.

Esercenti arti e professioni

IRAP

- autonoma organizzazione ➔ 31.4.

- base imponibile ➔ 32.6.

.....

F

Fallimento

IRAP ➔ 31.1.

Fusione

IRAP ➔ 32.2.4.

.....

G

GEIE

IRAP ➔ 31.2.

.....

I

Imprese agricole

IRAP ➔ 32.7.

Imprese di assicurazione

IRAP ➔ 32.5.

Imprese individuali

IRAP ➔ 32.3.

Intermediatori finanziari

IRAP ➔ 31.4.4.

IRAP

Agevolazioni ➔ 32.10.

Aliquote ➔ 32.11.

Autonoma organizzazione ➔ 31.4.

Base imponibile *vedi* Valore della produzione netta

Deduzioni

- contributi previdenziali e assistenziali

➔ 33.1.

- costo residuo personale dipendente ➔ 33.5.

- credito d'imposta ➔ 33.8.

- deduzioni generali ➔ 33.1.

- forfetaria base ➔ 33.2.

- forfetaria incremento occupazionale ➔ 33.4.

- forfetaria lavoro dipendente ➔ 33.3.

Dichiarazione ➔ 34.1.1.

- credito IRAP ➔ 34.1.

Esercenti arti e professioni ➔ 31.3., ➔ 32.6.

Presupposto ➔ 30.1.

Soggetti esclusi ➔ 31.2.

Soggetti obbligati ➔ 31.1.

Territorialità ➔ 30.2.

Versamenti ➔ 34.1.2.

.....

L

Lavoratori dipendenti

Deduzioni IRAP ➔ 33.

Interinali

- IRAP ➔ 32.2.4.

Personale distaccato

- IRAP ➔ 32.2.4.

.....

M

Marchi

IRAP ➔ 32.2.4.

Medici

IRAP ➔ 31.3., ➔ 31.4.4.

.....

O

ONLUS

IRAP *vedi* Enti non commerciali

.....

P

Prestazioni sportive

IRAP *vedi* Sportivi

Principi contabili internazionali

Società di capitali e enti commerciali

- IRAP ➔ 32.2.2.

Produttori agricoli

IRAP ➔ 31.2.

Professionisti

IRAP

- base imponibile ➔ 32.6.

- soggettività passiva ➔ 31.3.

Pubbliche Amministrazioni

IRAP ➔ 32.8.3.

.....

R**Regimi forfetari**IRAP ➔ 32.9.
.....**S****Sanzioni amministrative**

Dichiarazioni dei redditi

- IRAP ➔ 34.2.

Versamenti

- IRAP ➔ 34.2.

Scissione

IRAP ➔ 32.2.4.

Società di capitali

IRAP

- Base imponibile ➔ 32.2.

- Principi contabili internazionali ➔ 32.2.2.

Società di persone

IRAP ➔ 32.3.

Società non operative

IRAP ➔ 32.2.4.

Soggetti non residenti

IRAP ➔ 31.1.

Sportivi

IRAP ➔ 31.2.

Super ammortamentoIRAP ➔ 32.2.4.
.....**T****Tassisti**

IRAP ➔ 31.4.4.

Territorialità

IRAP ➔ 30.2.

Transfer pricingIRAP ➔ 32.2.4.
.....**V****Valore della produzione netta**

Banche e società finanziarie ➔ 32.4.

Cooperative edilizie a proprietà indivisa
➔ 32.10.

Enti non commerciali ➔ 32.8.

Esercenti arti e professioni ➔ 32.6.

Imprese agricole ➔ 32.7.

Imprese di assicurazione ➔ 32.5.

Imprese individuali e società di persone
➔ 32.3.

- in contabilità semplificata ➔ 32.3.2.

Regimi forfetari ➔ 32.9.

Società di capitali ed enti commerciali ➔ 32.2.

- principi contabili internazionali ➔ 32.2.2.

- regole particolari ➔ 32.2.4.

Venditori a domicilio

IRAP ➔ 31.2.

VersamentiIRAP ➔ 34.1.2.
.....

e consultabile su lamiabiblioteca.com

Timbro Consulente editoriale

Contatta il tuo Consulente editoriale di fiducia su shop.wki.it/agenzie

IP 00233888