

***Cattedra di Diritto Tributario
Prof. Nicolò Pollari***

“L’Imposta regionale sulle attività produttive”

***Appunti delle lezioni elaborati e presentati a cura del
Prof. Antonio Iacopino***

IRAP

- L'IRAP è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D. Lgs. 446/1997, che ha riordinato l'assetto dei tributi locali e ha anche modificato e ampliato il potere regolamentare dei comuni.
- Con l'introduzione di questo tributo sono stati eliminati altri tributi locali tra i quali l'ILOR, e poi è stato eliminato il contributo al servizio sanitario nazionale.

IRAP

- Base imponibile: è rappresentata dal cd **valore aggiunto prodotto**.
- Che significa valore aggiunto prodotto? Questa entità è costituita sia dal profitto sia da altre due grandezze che generalmente costituiscono invece componenti negativi di reddito cioè interessi passivi e costo del lavoro (salari sostanzialmente). Solo con la Legge di stabilità per il 2015 (art. 1 commi da 20 a 25 Legge 190/2014) sono stati introdotti:
 - integrale deducibilità del costo del lavoro dipendente a tempo indeterminato (per i contribuenti con periodo d'imposta che coincide con l'anno solare);
 - credito d'imposta per coloro che non hanno lavoratori dipendenti.

IRAP

Dunque è integralmente deducibile dall'Irap il costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato, eccedente le deduzioni applicate ai sensi dell'articolo 11 del Dlgs 446/1997, commi 1, lettera a (contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; deduzione forfetaria e contributi assistenziali e previdenziali per i lavoratori a tempo indeterminato; spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratti di formazione e lavoro, personale addetto alla ricerca e sviluppo), 1-*bis* (indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci), 4-*bis*.1 (deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400mila euro) e 4-*quater* (deduzione per l'incremento della base occupazionale).

IRAP

In pratica, se la somma delle deduzioni già spettanti risulta inferiore al costo del lavoro, compete un'ulteriore deduzione a copertura dell'intero onere sostenuto.

Il beneficio spetta ai soggetti Irap che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli 5 (società di capitali ed enti commerciali), 5-*bis* (società di persone e imprese individuali), 6 (banche e altri enti e società finanziari), 7 (imprese di assicurazione), 8 (persone fisiche, società semplici ed equiparate) e 9 (produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7mila euro, che si avvalgono del regime speciale Iva) del Dlgs 446/1997.

IRAP

- La particolarità sta nel fatto che due (oggi una) grandezze negative vengono computate in aumento nella base imponibile. (è una differenza con l'imposizione sui redditi)
- Questa particolarità, cioè che non viene tassato solo il profitto ma anche (il costo del lavoro e) gli interessi passivi, è il motivo per cui è possibile che l'IRAP debba essere pagata da un soggetto anche se la sua attività è in perdita.
- Perché? Perché se la sua base imponibile è costituita dal profitto più interessi passivi e salari, se il soggetto non ha profitto ma ha ad esempio acquistato capitale e quindi deve pagare gli interessi passivi, avrà quindi comunque una base imponibile tassabile.

IRAP

Quello che si dice, e che ha stabilito la Corte Costituzionale nel giudicare legittima l'IRAP, è che di fatto **vengono tassati i fattori della produzione e cioè capitale e lavoro; il costo del capitale è rappresentato dagli interessi passivi e il costo del lavoro è rappresentato dai salari.** Allora se un soggetto è in grado di pagare degli interessi passivi e di avere dei dipendenti, e quindi è in grado di pagare degli stipendi, vuol dire che ha una disponibilità di ricchezza e quindi può essere soggetto a tassazione.

IRAP

Presupposto

Il presupposto dell'Irap è l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta"

Svolgimento di un'attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi

IRAP

Soggetti Passivi

- chi è che può svolgere autonomamente un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi?
- Soggetti passivi:
 - -persona fisica, che sia o un imprenditore individuale o esercente arte o professione
 - -società, società di persone (è tassata in quanto tale senza passare alla tassazione sui singoli soci) e società di capitali
 - -enti, sia commerciali che non commerciali
 - -pubbliche amministrazioni

SOGGETTI ESCLUSI

- L'Irap **non si applica** ai seguenti soggetti:
 - Fondi comuni di investimento
 - Fondi pensione
 - Gruppi economici di interesse europeo (GEIE)
 - Incaricati di vendita a domicilio

(ai sensi dell'art. 3, comma 2, D.Lgs n. 446/1997)



DICHIARAZIONE IRAP “AUTONOMA”

Dichiarazione IRAP: non deve essere più presentata in forma unificata (art. 1 c. 52 L. 244/2007 - Finanziaria 2008)

Trasmissione: va eseguita (DM dell'11/09/2008):

- esclusivamente per via telematica
- alla Regione di appartenenza
 - dove si è prodotta la base imponibile prevalente

L'invio andrà eseguito all'Agenda delle Entrate (con i criteri ordinari);

- sarà l'Agenda a “girare” successivamente le dichiarazioni alle Regioni competenti.

TIPO DI
DICHIARAZIONE

CODICE REGIONE O
PROVINCIA AUTONOMA

REGIONE O
PROVINCIA AUTONOMA

IRAP

Base Imponibile

- Dovrebbe parlarsi di basi imponibili perché ci sono delle eccezioni:

Es. **le banche** e i soggetti che svolgono attività assicurativa; per questi soggetti non rientrano nella base imponibile gli interessi passivi.

Perché? Perché si dice che

per le banche l'interesse attivo è l'entrata tipica e l'interesse passivo è il costo

tipico. Per cui vista la peculiarità dell'attività di questi soggetti, la normativa

prevede che gli interessi passivi non devono essere computati nella base

imponibile.

IRAP

Base Imponibile

- Es. le pubbliche amministrazioni e gli enti non commerciali. Posto che questi soggetti in realtà non svolgono attività di impresa e se la svolgono lo fanno in via marginale, di fatto per ricostruire la base imponibile si ricorre soltanto al conteggio dei salari ovvero al costo del lavoro (stipendi e in generale qualsiasi compenso erogato anche a terzi non dipendenti che dipendano dallo svolgimento di un'attività lavorativa).

IRAP

Aliquote

- Le aliquote: sono state fissate su base legislativa ed è stato previsto che ciascuna Regione potesse aumentare l'aliquota di partenza fino ad un punto percentuale. Ed è stato anche previsto che ciascuna Regione potesse prevedere delle agevolazioni per altre categorie di soggetti, questo perché il gettito va alle stesse e quindi dell'eventuale danno economico ne risentirebbero soltanto loro. La Regione Sicilia ha aumentato l'aliquota di un punto percentuale però ha previsto anche agevolazioni per le società cooperative dello 0,25. Anche altre Regioni hanno previsto specifiche aliquote per alcuni settori di attività.

IRAP

Aliquote

- Le aliquote: per la generalità dei soggetti passivi, il 3,9%;
- per le società di capitali e gli enti commerciali titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche, diverse da quelle aventi a oggetto la costruzione e la gestione di autostrade e trafori, il 4,20%;
- per le banche e gli altri soggetti finanziari, il 4,65%;
- per le imprese di assicurazione, il 5,90%;
- per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative di piccola pesca e loro consorzi, l'1,90%.
- Per gli enti pubblici 2 aliquote, corrispondenti a due differenti modalità di determinazione della base imponibile

IRAP

Caratteristiche

- IRAP significa imposta regionale sulle attività produttive, anche se le attività di accertamento e di riscossione sono affidate all'agenzia delle entrate e quindi la gestione di questo tributo è analoga a quella degli altri tributi erariali. Il gettito invece è devoluto alle Regioni. ma a quali Regioni? Cioè qual è il criterio di riferimento? Allora **ai fini dell'IRAP la residenza del contribuente non ha alcun rilievo, l'unico dato importante è quello relativo al luogo dello svolgimento dell'attività**; in relazione al luogo in cui si svolge l'attività, si stabilisce la Regione alla quale andrà versata l'imposta e quindi confluirà il gettito del tributo.

IRAP

Caratteristiche

- Tra i soggetti passivi dell'IRAP rientrano, anche gli esercenti arti e professioni; mentre all'inizio, quando è stato introdotto il tributo, questa soggettività passiva era riconosciuta in automatico (se un soggetto era esercente arti e professioni era considerato automaticamente soggetto passivo da parte dell'agenzia delle entrate), dal 2007 in poi la Cassazione ha introdotto il principio secondo il quale per stabilire se un esercente arte e professione è un soggetto passivo d'IRAP o meno bisogna effettuare un'indagine di fatto volta per volta. Cioè bisogna vedere volta per volta se l'attività di arte e di professione **sia svolta in modo autonomamente organizzato oppure no**; nel primo caso il soggetto dovrà pagare l'IRAP, nel secondo, non sarà soggetto passivo dell'IRAP.

IRAP

Caratteristiche

- Quanto appena detto significa valutare che, se l'attività può proseguire anche in assenza del soggetto, evidentemente esiste un'organizzazione tale, che la sua attività, in sua assenza, può continuare. Se invece in assenza del titolare l'attività non può essere portata avanti, allora non si può parlare di attività autonomamente organizzata.
- Per capire se nell'attività sussiste un'organizzazione tale da permettere il prosieguo dell'attività anche in assenza del titolare, si deve tener conto di determinati criteri, valutati sempre caso per caso dal giudice di merito. Questi criteri sono: **l'ammontare dei beni strumentali, numero dei dipendenti, numero dei clienti, luogo di svolgimento dell'attività. Non rileva invece il fatturato.**

IRAP

Caratteristiche

- Non si può ritenere che l'IRAP sia riconducibile all'interno della dizione delle imposte dirette, in quanto oggetto della stessa non è il reddito o il patrimonio, ma bensì un diverso indice di capacità contributiva, ossia la “produzione netta”. Anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, ha riconosciuto che “l'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito” e pertanto non è possibile assimilarla alle imposte dirette o all'Iva.
- L'IRAP non è riconducibile neanche all'IVA: infatti, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con la sentenza del 3.10.2006, ha stabilito che “un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari”. E' evidente pertanto che l'IRAP non è assimilabile né alle II.DD. né all'IVA, costituendo

IRAP

Caratteristiche

- la Cassazione osserva come l'attività professionale non sia soggetta a Irap, a eccezione che si riscontri l'esistenza di un'organizzazione autonoma, a costui riconducibile, **in grado di amplificare i compensi della sua attività, rispetto all'opera individuale svolta con le proprie conoscenze e con beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile.**