

Circolare n. 3 /2008

Legge Finanziaria anno 2008/3 Novità in materia di imposta regionale sulle attività produttive

Premessa

Con la presente circolare si continua l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (di seguito Finanziaria 2008).

In questa sede verranno analizzate le principali modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 in materia di Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

Indice argomenti

1. Irap - Aspetti generali
2. Regionalizzazione dell'imposta
3. Modifica della determinazione della base imponibile
4. Il cuneo fiscale
5. Entrata in vigore e gestione dei disallineamenti pregressi

1.Irap - Aspetti generali

Le norme istitutive dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive sono state dettate dal D.Lgs. 446/1997.

In particolare, l'art. 3 individua i soggetti passivi dell'imposta e l'art. 11 disciplina le disposizioni comuni per la determinazione della base imponibile, precisando le voci di bilancio che rilevano o meno al fine della determinazione dell'imposta.

Lo stesso articolo fissa il sistema di deduzioni dalla base imponibile finalizzato negli ultimi anni ad un progressiva riduzione dell'imponibile.

Soggetti Passivi

Soggetti passivi Irap sono coloro che esercitano abitualmente un'attività autonomamente organizzata e diretta alla produzione o allo scambio di beni, o alla prestazione di servizi. Pertanto, sono soggetti passivi:

- a) le società per azioni, le società a responsabilità limitata, le società in accomandita per azioni, società cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- b) le società in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti equiparati a norma dell'art. 5 del TUIR, nonché persone fisiche esercenti attività commerciale;
- c) le persone fisiche e società semplici esercenti arti e professioni;
- d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario con esclusione degli agricoltori esonerati;
- e) le società e gli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato.
- f) le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 c. 2, D.Lgs. 3.2.1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

I soggetti che possono fruire delle deduzioni previste sono quelli compresi tra lettera a) e la lettera e), con esclusione delle banche, degli enti finanziari, delle imprese di assicurazione e delle imprese operanti in concessione ed 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.

2. Regionalizzazione dell'imposta: art. 1 commi 43, 44, 45 e 52

Il comma 43 della Finanziaria 2008 stabilisce che, a partire dal 1° gennaio 2009, l'Irap sarà istituita in forza di apposite leggi regionali, divenendo pertanto un vero e proprio tributo regionale e non come ora in cui, risulta essere una sorta di tributo statale con compartecipazione al gettito delle regioni.

Il comma 52 stabilisce che la dichiarazione andrà presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo, e non si configurerà più come un quadro – precisamente il quadro IQ – all'interno del modello Unico, ma diverrà autonoma rispetto alla dichiarazione dei redditi.

Non sono poste molte condizioni e, pertanto, dal 2009 si avrà un tributo con nome identico in tutta Italia ma con regole sostanzialmente differenti da regione a regione.

L'unico limite posto è quello dell'ineducibilità dell'Irap dalle imposte statali.

Inoltre, le regioni non potranno modificare le basi imponibili ma potranno ridisegnare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni.

Tali competenze spetteranno anche alle province autonome di Trento e Bolzano.

Il comma 44 approva lo schema di regolamento tipo-regionale¹ recante la disciplina delle fasi di liquidazione, riscossione e accertamento dell'Irap istituita con legge regionale. Queste norme potranno essere derogate dalle regioni che, in ogni caso non dovranno gestire materialmente le fasi di liquidazione, riscossione e accertamento affidate all'Agenzia delle entrate.

Entro il 31 marzo 2008 (comma 52), verrà emanato un decreto di natura non regolamentare del ministro dell'Economia e delle Finanze che stabilirà i nuovi termini e le modalità di presentazione della dichiarazione Irap e detterà le opportune disposizioni di coordinamento.

Il comma 45 prescrive che, nel periodo transitorio che va fino al 1° gennaio 2009, nulla cambierà rispetto alle modalità ordinarie di liquidazione, accertamento e riscossione dell'Irap.

3. Modifica della determinazione della base imponibile: art. 1 comma 50 e 226

La finanziaria 2008 dispone un abbattimento dell'aliquota nominale dell'Irap, che passa dal 4,25% al 3,9%.

La nuova disciplina non prevede l'allargamento diretto della base imponibile.

Si è preferito ammortizzare l'impatto negativo per le casse dell'erario con un taglio alle deduzioni oggi previste (per i dipendenti, le attività di minori dimensioni ecc.).

Il comma 226 stabilisce che le aliquote Irap in vigore al 1° gennaio 2008, come eventualmente modificate dalle Regioni², devono essere riparametrate in base ad un coefficiente pari a 0,9176.

Tale coefficiente (pari al rapporto 3,9/4,25) è coerente con la diminuzione dell'aliquota Irap di base.

Una rilevante novità riguarda l'eliminazione delle interferenze fiscali nel calcolo della base imponibile, per cui, assumeranno importanza solo i dati contabili presenti nel valore della produzione all'interno del bilancio civilistico, fermo restando il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, circa il puntuale rispetto dei principi contabili adottati³.

Nello specifico, i contribuenti vedranno sparire il quadro EC per l'indicazioni delle deduzioni extracontabili.

La base imponibile Irap rimarrà, tuttavia, influenzata dalle quote residue di componenti positivi e negativi rilevati fino al 2007 la cui tassazione (o deducibilità) è stata rinviata a esercizi successivi.

Si illustrano di seguito le novità introdotte per ciascuna tipologia di impresa.

¹ Con accordo concluso a norma dell'art. 4 del D.Lgs. 28 agosto 1997, n. 281

² Ai sensi dell'art. 16, comma 3 del D.Lgs. n. 446/97

³ Viene sancita l'indipendenza Irap dall'Ires, con dall'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. 446/97, ad opera dell'art. 1, comma 50, punto g della Finanziaria 2008

3.1 Base imponibile per le società di capitali ed enti commerciali

Per le società di capitali e gli enti commerciali il riformulato art. 5 del D.Lgs. n. 446/97 prevede che, la base imponibile Irap è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle macroclassi A e B del conto economico.

Dalla macroclasse B vanno escluse le voci B.9, B.10.c, B.10.d, B12 E B13⁴.

Tra i componenti negativi vanno inoltre esclusi:

- Ø i costi del personale, anche se classificati in voci diverse da B.9;
- Ø i compensi dei collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori;
- Ø gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- Ø la quota interessi dei canoni di leasing, desunta dal contratto;
- Ø le perdite su crediti;
- Ø l'Ici.

Concorrono alla formazione della base imponibile i contributi erogati a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili civili.

Le quote di ammortamento dei marchi d'impresa e dell'avviamento sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

In sintesi, la base imponibile Irap per le società di capitali e gli enti commerciali è la seguente:

Tabella 1: Base imponibile per le società di capitali e enti commerciali

VALORE DELLA PRODUZIONE DI CUI ALLA LETTERA A) DEL CONTO ECONOMICO	COSTI DELLA PRODUZIONE DI CUI ALLA LETTERA B) DEL CONTO ECONOMICO
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni; A2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; A3) Variazione di lavori in corso su ordinazione; A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni; A5) Altri ricavi e proventi; Contributi erogati a norma di legge; Plusvalenze indeducibili.	B6) Costi per materie prime, merci, ecc.; B7) Costi per servizi; B8) Costi per il godimento di beni di terzi; B10) lett. a) e b) Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali; B11) Variazione rimanenze materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; B14) Oneri diversi di gestione.

⁴ Spese per il personale (B9), altre svalutazioni delle immobilizzazioni (B10c), svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (B10d), accantonamenti per rischi (B12), altri accantonamenti (B13).

3.2 Base imponibile per le società di persone e le persone fisiche

Dal periodo d'imposta 2008, le società di persone e le imprese individuali determineranno la base imponibile come la differenza tra le seguenti componenti :

Tabella 2:base imponibile per le società di persone e le persone fisiche

COMPONENTI POSITIVI	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del TUIR e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli art. 92 e 93 del TUIR ⁵ .
COMPONENTI NEGATIVI	Ammontare di costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci e dei servizi; Ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali; Canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali.

Restano ferme le previsioni di indeducibilità assoluta contenute anche nell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997⁶ già esposte in ordine alle società di capitali.

Le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità ordinaria, tuttavia, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta con il metodo previsto dall'art. 5 per le società di capitali e gli enti commerciali⁷.

L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con le modalità e nei termini stabiliti con provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate da emanare entro il 31 marzo 2008.

Al termine del triennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non opti, secondo le modalità ed i termini fissati dallo stesso provvedimento direttoriale, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole ordinarie; anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

⁵ - a (corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni)- b (corrispettivi delle cessioni di materie prime, sussidiarie e altre) - f (indennità conseguite a titolo di risarcimento) - g (i contributi in denaro o in natura spettanti in base a contratto).

⁶ Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), del Conto Economico, nonché i costi, i compensi e gli utili corrisposti ad amministratori; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché 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, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. 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.

⁷ Vedi tabella 1: base imponibile per le società di capitali e enti commerciali

3.3 Base imponibile per le banche e altri enti e società finanziari

Le banche e gli altri enti e società finanziari⁸, fino al periodo d'imposta 2007, devono determinare la base imponibile⁹ come differenza tra i seguenti componenti positivi e negativi del conto economico.

Tabella 3: Determinazione della base imponibile per le banche e altri enti e società finanziari fino al periodo d'imposta 2007

COMPONENTI POSITIVI	COMPONENTI NEGATIVI
+ Interessi attivi e proventi assimilati	- Interessi passivi e oneri assimilati
+ Proventi da quote di partecipazione a fondi comuni	- Commissioni passive
+ Commissioni attive	- Perdite da operazioni finanziarie
+ Profitti da operazioni finanziarie	- Spese amministrative
+ Altri proventi di gestione	- Ammortamento dei beni materiali e immateriali
	- Altri oneri diversi di gestione

Dal periodo d'imposta 2008, la base imponibile per le banche è determinata come somma algebrica tra le seguenti voci:

Tabella 4: determinazione della base imponibile per le banche a decorrere dal periodo d'imposta 2008

A)	Margine di intermediazione ridotto del 50% dei dividendi
B)	Ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%
C)	Altre spese amministrative per un importo pari al 90%

Per la determinazione della base imponibile delle società di intermediazione mobiliare (Sim) e gli intermediari, diversi dalle banche¹⁰, assume rilievo la seguente differenza¹¹:

⁸ Indicati nell'art. 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 e successive modificazioni

⁹ Vedi art. 6 del D.Lgs. 446/1997, così come riformulato dalla Finanziaria 2008

¹⁰ Società abilitate allo svolgimento dei servizi di investimento indicati nell'art. 1 del Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58

¹¹ Vedi comma 2, art. 6 del D.Lgs. 446/97 così come riformulato dalla Finanziaria 2008

Tabella 5: Determinazione della base imponibile per le Sim e intermediari

COMPONENTI POSITIVI	COMPONENTI NEGATIVI
+ Interessi attivi	- Interessi attivi
+ Proventi assimilati relativi alle operazioni di riporto e pronto conto termini	- Oneri assimilati relativi alle operazioni di riporto e pronto conto termini
+ Commissioni attive	- Commissioni passive

Per le società di gestione dei fondi comuni di investimento¹² assume rilievo la differenza tra commissioni attive e passive.

Per le società di investimento a capitale variabile (Sicav)¹³, assume rilievo la differenza tra le commissioni di sottoscrizione e le commissioni passive dovute a soggetti collocatori.

Per la determinazione del valore della produzione delle società la cui attività consiste nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria (holding)¹⁴, si deve aggiungere al risultato derivante dall'applicazione dell'art. 5, relativo alle società di capitali ed enti commerciali, la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati.

Infine, per la determinazione della base imponibile della Banca d'Italia e dell'Ufficio italiano cambi, si rinvia alle regole contenute nei commi 7 e 8 del nuovo articolo 6 del D.Lgs. 446/1997.

3.4 Regole comuni nella determinazione della base imponibile

Per tutti i soggetti passivi indicati nei paragrafi precedenti, sono applicabili alcune regole comuni nella determinazione della base imponibile.

Concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap:

- i contributi erogati 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.

Non sono deducibili:

¹² Vedi comma 3, art. 6 del D.Lgs. 446/97 così come riformulato dalla Finanziaria 2008

¹³ Vedi comma 4, art. 6 del D.Lgs. 446/97 così come riformulato dalla Finanziaria 2008

¹⁴ Per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, ai sensi dell'art. 113 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385

- i compensi erogati per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i costi sostenuti per collaborazioni coordinate e continuative;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti (per le imprese industriali e commerciali e le società di persone e imprese individuali);
- l'Ici;
- le svalutazioni, le perdite e le riprese di valore dei crediti (per le imprese di assicurazione).

Indipendentemente dall'imputazione al conto economico, sono comunque 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 1/18 del costo.

4. Il Cuneo Fiscale: art. 1 comma 50

La Finanziaria 2008, riduce le deduzioni Irap sul costo del lavoro dipendente rappresentate da cc.dd "cuneo fiscale".

Il cuneo fiscale è la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta che resta a disposizione del lavoratore ed è costituito dalle imposte e dai contributi commisurati alle retribuzioni, che sono pagati dal datore di lavoro e dal lavoratore.

L'agevolazione si basa essenzialmente su due tipologie di deduzioni collegate ai costi gravanti sul lavoro: una deduzione forfetaria e una deduzione per imprese che utilizzano lavoratori svantaggiati. Per questi ultimi nulla è cambiato con la Finanziaria 2008¹⁵.

¹⁵ Nulla è cambiato per quanto riguarda i lavoratori svantaggiati ed in particolare per l'assunzione di lavoratrici donne, che rientrano nella definizione di lavoratore svantaggiato ai sensi del regolamento Ce n. 2204/2002. Per maggiori informazioni, si veda la nostra circolare n. 7/2007 Legge Finanziaria anno 2007/5: Riduzione del cuneo fiscale

4.1 Deduzione forfetaria

Il nuovo articolo 11 del D.Lgs. 446/1997 prevede che i soggetti passivi Irap, determinata la base imponibile dell'imposta come spiegato, possano portare in deduzione dalla stessa i seguenti nuovi importi:

- Euro 4.600 anziché 5.000 per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta; la deduzione compete per ogni lavoratore presente a libro paga e matricola nel corso del periodo d'imposta e che intrattenga un rapporto di lavoro a tempo indeterminato;
- Euro 9.200 anziché 10.000 per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (di seguito zone svantaggiate). Detta deduzione è alternativa a quella del punto precedente e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola del de minimis di cui al Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12.1.2001 (Euro 100.000 nel triennio) e successive modificazioni¹⁶;
- Euro 1.850 anziché 2.000 come deduzione forfetaria fino a 5 dipendenti¹⁷;
- Euro 7.350 anziché 8.000 come deduzione prevista per i contribuenti privati con base imponibile Irap inferiore a 180.759,91 euro;
- Euro 5.500 anziché 6.000 come deduzione prevista per i contribuenti privati con base imponibile Irap superiore a 180.759,91 ma non oltre 180.839,91;
- Euro 3.700 anziché 4.000 come deduzione prevista per i contribuenti privati con base imponibile Irap superiore a 180.839,91 ma non oltre 180.919,91;
- Euro 1.850 anziché 2.000 come deduzione prevista per i contribuenti privati con base imponibile Irap superiore a 180.919,91 ma non oltre 180.999,91.

¹⁶ Per informazioni dettagliate si veda anche la nostra circolare n.7/2007 Legge Finanziaria anno 2007/5: Riduzione del cuneo fiscale

¹⁷ Prevista dal comma 4-bis1 dell'art. 11 del D.Lgs. 446/97

In sintesi:

Tabella 6: Misure delle deduzioni Irap in vigore fino al 2007 e modificate dalla finanziaria per il 2008

	fino al 2007	dal 2008
DEDUZIONE FORFETTARIA PER OGNI DIPENDENTE A TEMPO INDETERMINATO		
Deduzione "base"	5.000	4.600
Deduzione "maggiorata" alternativa alla deduzione "base" e spettante per i dipendenti impiegati nelle regioni del sud e isole	10.000	9.200
DEDUZIONE FORFETTARIA FINO A 5 DIPENDENTI	2.000	1.850
DEDUZIONE FORFETTARIA SPETTANTE IN BASE A SCAGLIONI DI BASE IMPONIBILE		
Fino a 180.759,91	8.000	7.350
Oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000	5.500
Oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000	3.700
Oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000	1.850

Per le persone fisiche, le società di persone esercenti attività commerciale e le società semplici esercenti arti e professioni, gli importi della deduzione forfetaria, sono aumentati rispettivamente, di euro 2.150, euro 1.625, euro 1.050 ed euro 525.

5. Entrata in vigore e gestione dei disallineamenti pregressi: art. 1 comma 51

Le nuove norme in materia di Irap sono applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e non potranno, quindi, riguardare i soggetti con eventuale periodo d'imposta a cavallo tra il 2007 e il 2008 che saranno tenuti, comunque, a presentare il modello Irap 2008.

Sono previste alcune disposizioni transitorie per permettere il riassorbimento della fiscalità differita e anticipata esistente al 31 dicembre 2007, dato che le nuove modalità di determinazione della base imponibile sono destinate ad eliminare la quasi totalità dei disallineamenti tra valori di bilancio e valori riconosciuti ai fini Irap, annullando di conseguenza, dai bilanci stessi la rilevazione delle imposte anticipate e differite ai fini Irap.

L'unico disallineamento che potrà continuare ad esistere riguarda l'ammortamento dei marchi e dell'avviamento.

L'eliminazione dell'obbligo di iscrizione della fiscalità differita o anticipata non significa, però, che il contribuente perde la possibilità di dedurre le quote dei costi stanziati negli esercizi precedenti o, di converso, l'obbligo di assoggettare a tassazione le quote di ricavi la cui imposizione è stata differita in via facoltativa.

L'art. 1, comma 51, della Finanziaria 2008, infatti, stabilisce che per le quote residue dei componenti negativi, la cui deduzione è stata rinviata in applicazione della precedente disciplina Irap, continuano ad applicarsi le regole precedenti, mentre resta fermo il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze o delle altre componenti positive conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

La fiscalità differita pregressa non deve, quindi, essere rettificata in conseguenza del mutato regime impositivo ma, deve essere rettificata in considerazione della mutata aliquota d'imposta¹⁸.

Sul piano operativo, dunque, le nuove disposizioni determinano conseguenze sia sul bilancio 2007 che 2008.

Bilancio 2007:

- conteggio dell'Irap corrente 2007 con la vecchia aliquota del 4,25%;
- conteggio delle imposte differite e anticipate originate nel 2007 e riferite al 2008 ed agli anni successivi, con la nuova aliquota del 3,90%;
- modifica della fiscalità differita iscritta negli esercizi precedenti il 2007 e non ancora riassorbita, sulla base della nuova disciplina Irap del 3,90%.

Bilancio 2008:

- non si creano ulteriori disallineamenti, e quindi non si alimentano le imposte differite e anticipate esistenti al 31 dicembre 2007 e ricalcolate in base alla nuova aliquota Irap del 3,90%;
- devono essere riassorbiti i disallineamenti precedenti, con annullamento della rispettiva fiscalità differita o anticipata.

La Finanziaria 2008 prevede due differenti meccanismi per il riassorbimento delle imposte differite a seconda che siano relative a componenti negativi di reddito dedotti solo extracontabilmente oppure a plusvalenze ed altri componenti positivi.

¹⁸ Secondo il documento OIC n. 25, infatti, *“le imposte differite e le imposte anticipate sono conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore nel momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione dell'aliquota rispetto agli esercizi, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio”*

Le prime riguardano i disallineamenti originati da componenti negativi deducibili in esercizi precedenti rispetto a quello in cui saranno iscritti nel conto economico, a seguito del cosiddetto “disinguinamento fiscale” (ammortamento dei beni materiali, immateriali, finanziari, ecc.).

Per tali disallineamenti, la Finanziaria 2008 stabilisce il recupero a tassazione Irap, in sei quote costanti imputate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, dei componenti negativi dedotti extracontabilmente dalla base imponibile Irap fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

In corrispondenza di tale recupero, si determina lo svincolo per la quota Irap delle riserve in sospensione d'imposta indicate nel prospetto utilizzato per la deduzione extracontabile (quadro EC nel modello di dichiarazione).

Tale regime ordinario è alternativo a quello opzionale previsto nel comma 48 dello stesso articolo, il quale consente la possibilità di riallineare la situazione recuperando a tassazione l'eccedenza dedotta, mediante opzione per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva.

La facoltà opzionale alternativa è riconosciuta dal comma 48 in misura anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. Le modalità, i termini e gli effetti dell'esercizio dell'opzione saranno precisate in un decreto non regolamentare del ministro dell'Economia e delle Finanze.

Le seconde riguardano tipicamente i disallineamenti originati da plusvalenze imponibili realizzate, per le quali l'impresa abbia optato per la tassazione in quote costanti lungo un periodo che può essere compreso tra due e cinque esercizi.

Per tali disallineamenti, la norma prevede che resti immutato rispetto alle regole precedenti il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue di tali plusvalenze.

Infine per le imposte anticipate iscritte nel bilancio al 31 dicembre 2007 che riguardano, ai fini Irap, i componenti negativi di reddito deducibili in esercizi successivi a quello di imputazione al conto economico, per effetto di limitazioni fiscali o per scelta degli amministratori, la Finanziaria 2008, prevede che si continuino ad applicare le regole precedenti.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 3 marzo 2008

Dott.ssa Francesca Sanseverino

Dott.ssa Marcella Aveta