

INTERFERENZE FISCALI

Vedi: Imposte anticipate e differite ed interferenze fiscali.

I.R.A.P. (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) D. Lgs. n. 446/97

L'Irap è una imposta regionale a carattere reale sul valore aggiunto prodotto in Italia, introdotta dal 1998, in sostituzione di Ilor - patrimoniale - contributi SSN - tassa p. Iva - Iciap - tasse di concessione comunale.

La Corte di Giustizia Europea, con sentenza C-475/03 del 03.10.2006, ha sancito la compatibilità dell'Irap con l'ordinamento comunitario e la sua conciliabilità con l'Iva.

La Finanziaria 2008 ha introdotto significative modifiche alla disciplina Irap specie per le società di capitali (e, su opzione, per imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria); le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 (2008 per esercizi coincidenti con l'anno solare). Con le suddette modifiche, l'Irap è destinata a diventare un tributo proprio delle regioni, quindi autonoma anche per quanto concerne la fase di accertamento e di controllo delle dichiarazioni (il DL 207/2008 ha rinviato la data di entrata in vigore della competenza regionale a partire dal 01.01.2010, ma già dal 2009 le dichiarazioni Irap sono divenute autonome con invio diretto alla regione o alla provincia autonoma per il tramite dell'Agenzia delle Entrate).

Soggetti passivi: soggetti che esercitano in modo autonomo ed organizzato attività dirette alla produzione/scambio di beni e servizi ovvero alla prestazione di servizi (in linea generale tutti i titolari di partita Iva). Le società sono sempre soggette ad Irap.

Deducibilità: l'Irap è deducibile dall'Ires in misura pari al 10% dell'imposta versata nell'anno (se il valore degli acconti supera il debito d'imposta, l'eccedenza non viene considerata per il calcolo del 10% deducibile). Questa deduzione forfetaria è concessa a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2008, vale per tutti i soggetti passivi esclusi enti pubblici e imprese agricole, avviene per cassa e spetta solo se alla formazione della base imponibile Irap hanno concorso spese per il personale e/o interessi passivi (C.M. 16/E/2009).

Scadenze: si applicano le disposizioni previste per l'Ires.

Aliquote: a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (2008 per esercizi coincidenti con l'anno solare) l'aliquota ordinaria è fissata al **3,9%**; restano invariate le aliquote speciali per determinati soggetti. Per il settore agricolo è prevista l'aliquota ridotta dell'1,9%. Da quest'anno l'intervallo di variazione rimesso al potere delle regioni è pari allo 0,92 per cento, con conseguente nuovo intervallo d'aliquota dal 2,98% al 4,82%, come chiarito dal Dipartimento delle Finanze con la R.M. 13/E/2008.

Maggiorazioni o riduzioni: sussistono riduzioni / maggiorazioni dell'aliquota ordinaria stabilite con criteri territoriali / settoriali e reperibili in calce alle istruzioni ministeriali della Dichiarazione Irap.

Modalità di versamento: nel modello di pagamento (F24) va indicato l'intero ammontare con il solo codice relativo alla regione per la quale è dovuta l'imposta più elevata: il Fisco provvederà alla ripartizione territoriale in base a quanto indicato nella dichiarazione.

Base imponibile: si differenzia a seconda del soggetto d'imposta:

- società di capitali (oltre alle imprese individuali e società di persone per opzione) determinano la base imponibile secondo le nuove regole dettate dalla Finanziaria 2008;
- società di persone e ditte individuali (a meno che, ricorrendone i presupposti non abbiano optato per il regime di cui sopra) il calcolo dell'imponibile è rimasto simile ai periodi di imposta precedenti il 2008 e cioè modulato sulla base degli importi rilevanti ai fini delle imposte sui redditi;
- altri soggetti: la base imponibile si determina inoltre in modo differenziato per alcune categorie quali agricoltori, professionisti, imprese in regime forfetario, banche e altri soggetti finanziari, assicurazioni, cooperative edilizie e confidi, enti non commerciali.

Il comune denominatore è in tutti i casi quello di tassare, oltre all'utile dell'esercizio, anche la componente finanziaria ed il costo del personale.

Di seguito si illustra il calcolo della base imponibile Irap in riferimento alle società di capitali.

SOCIETA' DI CAPITALI – DETERMINAZIONE IMPONIBILE IRAP

Ambito soggettivo: soggetti Ires e ordinari per opzione.

Regola generale: vige il principio del binario unico ovvero della derivazione diretta della base imponibile Irap dagli elementi del conto economico.

La base imponibile è quindi determinata come segue: + valore della produzione (macroclasse A del c.e.) - costi della produzione (macroclasse B del c.e.) escluse le voci di cui ai numeri 9) (costi per il personale), 10. c) e d) (svalutazione delle immobilizzazioni, dei crediti e delle disponibilità liquide), 12) (accantonamenti per rischi) e 13) (altri accantonamenti).

Pertanto in conseguenza dello "sganciamento" del tributo Irap dalla disciplina Ires, rispetto alla previgente disciplina, le variazioni fiscali Ires, in linea generale, non assumono più rilevanza ai fini Irap.

Principio di inerenza: i componenti negativi del valore della produzione "*derivati dal conto economico*" devono in ogni caso possedere il requisito dell'inerenza, ovvero devono riguardare esclusivamente l'attività

d'impresa e non la sfera personale degli amministratori o dei soci. L'applicazione indistinta del principio di derivazione potrebbe, pertanto, portare a contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate la quale ha il potere di sindacare il corretto comportamento dell'impresa nella redazione del bilancio. La verifica va operata in particolare in riferimento a:

- oneri di utilità sociale;
- spese telefoniche;
- spese di rappresentanza;
- spese relative ai mezzi di trasporto di cui all'art. 164 Tuir;
- ammortamento dei terreni di pertinenza di fabbricati strumentali.

Secondo le Circolari n. 36/E/2009 e n. 39/E/2009 la deducibilità forfetaria di tali costi stabilita ai fini Ires mette al riparo l'impresa da eventuali contestazioni dell'Ufficio in merito alla totale / parziale inerenza dei suddetti costi.

Principio di correlazione: sono da includere nella base imponibile Irap quei componenti positivi o negativi d'esercizio correlati con altre voci di c.e. rilevanti ai fini Irap relative a periodi d'imposta precedenti. Inoltre concorrono alla base imponibile le rettifiche di elementi patrimoniali da cui potranno derivare componenti rilevanti ai fini Irap in successivi esercizi (vedi § Corretta classificazione delle voci e casi particolari di applicabilità).

Per effetto di questo principio rientrano nel VPN alcuni proventi ed oneri che vanno classificati nell'area straordinaria del bilancio Ue quali i resi su merci di esercizi precedenti, le rivalutazioni delle rimanenze conseguenti al mutamento del criterio di valutazione, gli indennizzi assicurativi (relativi a voci rilevanti Irap).

Non sono ammessi in deduzione:

- spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse da B9;
- costi per attività commerciale e lavoro autonomo e costi per collaborazioni coordinate e continuative;
- compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare, permettere;
- costi per lavoro assimilato al lavoro dipendente;
- utili spettanti ad associati in partecipazione;
- quota interessi su leasing ;
- perdite su crediti;
- ICI.

Concorrono in ogni caso a formare la base imponibile:

- contributi erogati a norma di legge, ad eccezione di quelli correlati a costi indeducibili;
- plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimonio.

Corretta classificazione delle voci e casi particolari di applicabilità:

Allo scopo di evitare comportamenti elusivi, i componenti positivi e negativi del "Valore della produzione" sono accertati secondo criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili, indipendentemente dalla loro effettiva collocazione in bilancio.

Componenti straordinari: i principi contabili stabiliscono che "per considerare un componente di reddito straordinario non basta l'eccezionalità a livello temporale o l'anormalità a livello quantitativo dell'evento, ma è necessaria l'estraneità alla gestione ordinaria".

Componenti finanziari: sono costituiti dai proventi e dagli oneri finanziari da partecipazioni, da altri titoli, da crediti e da disponibilità bancarie e postali. Vanno compresi in quest'area gli utili e perdite su cambi, la quota interessi dei leasing (come variazione fiscale e non come imputazione civilistica; v. § Leasing), le plusvalenze / minusvalenze su partecipazioni, gli sconti di cassa, gli interessi di mora. Sono imputabili all'area finanziaria gli interessi e sconti passivi relativi a finanziamenti bancari, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie accessorie ai finanziamenti. Sono invece considerati "costi della gestione operativa" (B.7), e quindi deducibili ai fini Irap, i costi per i servizi eseguiti da banche quali il noleggio di cassette di sicurezza, i servizi di pagamenti di utenze, i costi per la custodia di titoli, le commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), le spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, spese di istruttoria di mutui, finanziamenti, ecc. .. Le imposte di bollo addebitate sui conti bancari sono classificabili tra gli "oneri diversi di gestione" (B.14).

Principio di correlazione: l'A.F. (R.M. 294/07 e R.M. 251/07) ha considerato:

- deducibili i costi per le merci acquistate per reintegrare il magazzino andato distrutto e tassabili i rimborsi assicurativi correlati al reintegro;
- intassabile la quota di indennizzo relativa al costo del personale impiegato negli interventi di recupero per il ripristino della normale attività produttiva solo se imputata tra i proventi straordinari;
- indeducibili gli altri costi sostenuti a seguito dell'evento dannoso (riorganizzazione locali, trasporto, factoring,...) e intassabile il relativo indennizzo percepito.

La determinazione dell'imponibile prende quindi a riferimento le voci del conto economico civilistico apportandovi poi delle variazioni in aumento e diminuzione, così come si evince dalla successiva tabella modulata secondo quanto indicato nella dichiarazione Irap.

<i>Descrizione</i>	<i>importo</i>
Maggiori ricavi per adeguamento a studi di settore: (rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile)	+
Recupero deduzioni extracontabili (compilare riquadro della dichiarazione Irap)	+/-
A1) Ricavi delle vendite e prestazioni A2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti A3) Variazione lavori in corso su ordinazione A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni A5) Altri ricavi e proventi	
IC6) TOTALE COMPONENTI POSITIVI	+
B6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci B7) Costi per servizi B8) Costi per godimento beni di terzi B10b) Ammortamento immobilizzazioni materiali B10a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali B11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci B14) Oneri diversi di gestione	
IC14) TOTALE COMPONENTI NEGATIVI:	-
IC41) Costi, compensi e utili art. 11 comma 1 lett. b) legge Irap lavoro autonomo occasionale e attività commerciali occasionali; altri costi assimilati a lavoro dipendente e obbligazioni di fare, non fare e permettere; co.co.pro., compenso amministratori e oneri relativi; 1) utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto solo di lavoro	
IC42) Quota interessi canonici leasing 2)	
IC43) Perdite su crediti (se iscritte in B14; non quelle iscritte in E21)	
IC44) ICI	
IC45) Plusvalenze da cessione immobili non strumentali (se iscritte in E20)	
IC46) Ammortamento indeducibile del costo marchi e avviamento 3)	
IC47) Interessi passivi indeducibili (solo per società finanziarie)	
IC48) Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	
IC49') Quote componenti positivi precedenti periodi d'imposta plusvalenze rateizzate anni precedenti all'esercizio del 31.12.08 (se rilevanti Irap); altre quote di variazioni ante 2008 rilevanti ai fini Irap	
IC49") Altre variazioni in aumento plusvalenze beni strumentali (se non indicate in A5); 4) adeguamento studi settore (se maggiori ricavi non annotati in contabilità); indennità chilometriche e di trasferta; costo personale distaccato e altri costi del personale (se iscritti in B7 / B14); contributi imponibili Irap (se non indicati in A5; esenti se collegati a costi Indeducibili Irap); altre variazioni in aumento (esempio: sopravvenienze attive straordinarie legate a voci rilevanti Irap di precedenti esercizi)	
IC50) TOTALE VARIAZIONI IN AUMENTO	+
IC51) Costi coperti da fondi rischi e oneri di precedenti esercizi 5)	
IC52) Minusvalenze da cessione immobili non strumentali (se iscritte in E21)	
IC53) Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	
IC54) Ammortamento costo marchi e avviamento 3)	
IC55') Quote componenti negativi precedenti periodi d'imposta quota manutenzioni e riparazioni anni precedenti all'esercizio del 31.12.08; quota spese di	

rappresentanza anni precedenti all'esercizio del 31.12.08; altre variazioni in diminuzione (esempio: quote di costi relativi ad anni precedenti all'esercizio del 31.12.08);	
IC55") Altre variazioni in diminuzione	
minusvalenze da beni strumentali (se non in B14); 4) ricavi per distacco personale e corrispettivo lavoro interinale (quota surplus agenzia); sopravvenienze attive di A5) legate a costi indeducibili Irap di precedenti esercizi (esempio: esubero fondo rischi e oneri); indennità di trasferta autotrasportatori; 6) contributi esenti Irap (se indicati in A5 ma non rilevanti Irap); altre variazioni in diminuzione:	
IC56) TOTALE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	-
IC61) VALORE DELLA PRODUZIONE LORDA	=
IC62) Deduzioni art.11, comma 1, lett. A)	-
IC63) Deduzione per cooperative sociali	-
IC64) Quota del valore della produzione realizzata all'estero (vedi § ripartizione territoriale)	-
IC66) Ulteriore deduzione 7)	-
IC67) Altre deduzioni per lavoro dipendente	-
IC68) Deduzione per ricercatori	-
IC71) Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale	-
IC72) VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA	=

1) escluso il compenso degli amministratori nell'ambito della propria attività professionale (amministratore con P.Iva).

2) i soggetti non obbligati ai principi contabili internazionali, determinano tale quota con riferimento a quanto desumibile dal contratto per i contratti stipulati dal 01.01.2008 e con applicazione del metodo forfetario (art. 1 DM 24/04/1998) per quelli stipulati anteriormente.

3) quote di ammortamento di marchi e avviamento: sono deducibili nella misura massima di 1/18 del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

4) infatti secondo l'OIC le plusvalenze su beni strumentali vanno in ogni caso iscritte in A5 e le minusvalenze in B14. La C.M. 27/E/2009 ha confermato la rilevanza ai fini Irap delle plusvalenze e minusvalenze derivanti da realizzo di beni strumentali, mentre non concorrono alla formazione della base imponibile le plusvalenze e minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi, quali ad esempio le svalutazioni delle immobilizzazioni.

5) deve trattarsi di utilizzo di fondi il cui accantonamento non era stato dedotto Irap, sempreché qualora fossero stati contabilizzati a costo anziché a utilizzo del fondo, sarebbero stati deducibili Irap (esempio: utilizzo fondo per spese legali).

6) Indennità chilometriche e indennità forfetarie di trasferta indicate in B9) di c.e.: per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci sono deducibili le spese di trasferta previste contrattualmente limitatamente alla quota che non concorre a formare il reddito del dipendente.

7) se valore della produzione lorda (IC61) al netto delle deduzioni di cui ai righe IC62, IC63, IC64 è inferiore ad € 180.999,91.

Alcuni casi specifici:

- Autovetture e telefoni cellulari: gli ammortamenti ed i costi di gestione sono interamente deducibili.
- Immobili patrimonio: i relativi costi/ minusvalenze sono interamente deducibili e i relativi ricavi/ plusvalenze concorrono a formare la base imponibile indipendentemente dalla collocazione.
- Erogazioni liberali: sono interamente deducibili se classificate alla voce B14.
- Contributi erogati a norma di legge: concorrono alla formazione della base imponibile Irap, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione. La C.M. 36/E/2009 specifica che eventuali contributi percepiti dal datore di lavoro, in relazione ai **nuovi** dipendenti assunti, rilevano ai fini Irap nel limite del costo del personale ammesso in deduzione.
- Spese di rappresentanza: sono interamente deducibili a prescindere dall'importo. In merito alle prestazioni di vitto e alloggio, la R.M. 85/E/2009 ha esteso l'ineducibilità dell'Iva non detratta anche in relazione alla formazione della base imponibile Irap.
- Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali: la previsione di indeducibilità opera anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap.
- Canoni leasing (quota capitale): sono deducibili a prescindere dalla durata del contratto. A seguito della separazione dei criteri di determinazione del VPN da quelli relativi alla base imponibile Ires si ritiene che anche la quota relativa al leasing del terreno sottostante o pertinenziale all'immobile sia deducibile ai fini Irap.
- Manutenzioni e riparazioni: non si applica il limite di deducibilità del 5%.

- Imposte, tasse e quote associative: sono deducibili nell'esercizio di competenza e non nell'esercizio di pagamento come avviene per l'Ires.
- Plusvalenze patrimoniali: non è ammessa la "rateizzazione". Se rientranti nell'area straordinaria non sono tassabili ad eccezione delle plusvalenze degli immobili – patrimonio che sono sempre rilevanti ai fini Irap. La C.M. 27/E/2009 ha confermato che le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione d'azienda si configurano come componenti straordinari e non concorrono alla formazione della base imponibile Irap. In generale non concorrono alla formazione della base imponibile Irap le operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva e di ristrutturazione o ridimensionamento produttivo.
- Svalutazioni e rivalutazioni beni materiali: le quote di ammortamento non dedotte nella precedente disciplina, perché eccedenti i limiti ammessi, possono essere portate in deduzione dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile.
- Proventi esenti ai sensi dell'art. 91 Tuir: se classificati nel valore della produzione sono soggetti a tassazione, a meno che l'esenzione non sia espressamente prevista anche per tale imposta.
- Accantonamento a fondi per rischi e oneri: i costi imputati a conto economico in contropartita di fondi per rischi e oneri sono generalmente iscrivibili alle voci B12 e B13 e pertanto indeducibili dall'Irap. Qualora l'accantonamento a fondi trovi collocazione in altre voci es: B7 in applicazione di corretti principi contabili (es: accantonamento a spese legali), il costo assume rilevanza ai fini Irap.
- Personale distaccato: i relativi costi sono indeducibili in capo all'impresa distaccataria; l'impresa distaccante considera intassabili i corrispondenti proventi.
- Lavoro interinale: le spese sostenute per retribuzioni e contributi sono indeducibili mentre è deducibile la maggior quota dovuta a titolo di compenso per il servizio di agenzia.
- Altri costi per il personale: la C.M. 27/E/2009 ha specificato che le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa sono deducibili nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività d'impresa e non assumono natura retributiva per il personale. A titolo esemplificativo sono costi deducibili quelli sostenuti per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro, per la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale, per la fornitura di servizi di mensa e trasporto collettivo dei dipendenti, per spese e rimborsi analitici in relazione a viaggi, vitto e alloggio di dipendenti o collaboratori in occasione di trasferte. Restano indeducibili ai fini Irap i rimborsi chilometrici di dipendenti e collaboratori, in quanto tali somme non costituiscono componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

Disposizioni transitorie: per i componenti negativi di reddito la cui deduzione è rinviata ad esercizi successivi in base alla precedente disciplina Irap (es: spese di rappresentanza) continuano ad applicarsi le regole precedenti. Allo stesso modo concorrono a formare la base imponibile Irap le quote residue delle plusvalenze o altre componenti positive conseguite entro l'esercizio in corso al 31/12/2007 e la cui tassazione è stata rateizzata in applicazione della precedente normativa.

Deduzioni extracontabili (quadro EC): dal 2008 (esercizi coincidenti con anno solare) è stata abolita la disciplina delle deduzioni extracontabili con eliminazione del quadro EC. A meno che non si sia proceduto al riallineamento mediante apposita imposta sostitutiva, l'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti, in via extracontabile, dalla base imponibile Irap previa indicazione nel quadro EC è recuperato a tassazione in sei quote costanti a partire dall'esercizio 2008 (esercizi coincidenti con anno solare). In corrispondenza di tale recupero, si determina lo svincolo, per la quota Irap, delle Riserve in sospensione di imposta.

Imposte anticipate e differite: mancando il doppio binario vengono meno i presupposti per l'iscrizione in bilancio delle imposte differite e anticipate (in virtù delle disposizioni transitorie di cui sopra, rimane comunque lo scarico graduale di quanto accantonato in precedenti esercizi).

IRAP e società di comodo: a partire dall'esercizio 2007 è fissato un reddito minimo anche ai fini Irap. Il valore della produzione assoggettabile ad Irap deve essere infatti almeno pari al reddito minimo Ires (calcolato applicando le percentuali di legge) aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, i compensi spettanti a co.co.co. e lavoratori autonomi occasionali e degli interessi passivi (compresi gli interessi passivi su canoni leasing).

DEDUZIONI DAL VALORE DELLA PRODUZIONE

Dalla base imponibile Irap, calcolata come sopra, sono dedotti gli importi che seguono:

IS1 Contributi assicurativi	n.	
IS2 Deduzione forfetaria	n.	
IS3 Contributi previdenziali ed assistenziali	n.	
IS4 Apprendisti, disabili, formazione lavoro, addetti R&S	n.	

IS5 Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	n.	
IS6 Somma dei rigi da IS1 a IS7 col.2		
IS7 Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		
IS8 Totale deduzioni		

Deduzione forfetaria: è deducibile dalla base imponibile Irap un importo pari ad € 7.350 se essa non supera € 180.759,91; € 5.500 se supera € 180.759,91 ma non € 180.839,91; € 3.700 se supera € 180.839,91 ma non € 180.919,91; € 1.850 se supera € 180.919,91 ma non € 180.999,91. La deduzione va ragguagliata in caso di periodo d'imposta inferiore o superiore all'anno. Per le società di persone e le ditte individuali gli importi delle deduzioni vanno aumentati rispettivamente di euro 2.150, euro 1.625, euro 1.050 ed euro 525.

Deduzione Ricercatori: sono deducibili, per tutte le imprese, i costi di lavoro dipendente per ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia (IC68).

Deduzioni lavoro dipendente (il dettaglio degli importi di tali deduzioni risulta dagli elaborati predisposti dai consulenti delle paghe); sono ammessi in deduzione:

- contributi assicurativi (Inail);
 - spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratto di formazione lavoro;
 - costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, di base e applicata, sia da singole imprese sia da consorzi appositamente costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo. Per costo si intendono salari, stipendi e oneri connessi classificati nella voce B9 ed eventualmente B14 di conto economico, costi per co.co.pro. e amministratori limitatamente alle competenze espletate nell'ambito della R&S (CM 22/2004; RM 57, 138, 139 del 2006). Per i dipendenti considerati ai fini di questa agevolazione non si può richiedere la "deduzione per incremento della base occupazionale" limitatamente alla quota di costo qui imputata. La deduzione è applicabile a condizione che sia presente una apposita attestazione dell'effettivo sostenimento dei costi in oggetto rilasciata alternativamente dal Presidente del Collegio Sindacale (se presente) o da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi professionali;
 - contributi previdenziali ed assistenziali relativi a lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio, compresi contributi a forme pensionistiche complementari e ad altre gestioni previste dai contratti collettivi (cuneo fiscale);
 - deduzione forfetaria "ordinaria" di € 4.600 su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nell'esercizio (cuneo fiscale);
 - deduzione forfetaria "maggiorata" fino ad € 9.200 su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato (cuneo fiscale) nella regioni "Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia;
 - deduzione di € 1.850, su base annua, per ogni dipendente impiegato, fino a cinque, se i componenti positivi Irap non superano € 400.000 (non si tiene conto di disabili, apprendisti e contratti formazione lavoro);
- Le suddette agevolazioni possono essere cumulate o meno a seconda dei casi, e complessivamente non possono superare il costo complessivo delle retribuzioni a carico dell'impresa.

In particolare l'art. 11 c. 4-septies del D.Lgs 446/1997 chiarisce che le deduzioni (per dipendente) di cui ai punti IS2 e IS3 (cuneo fiscale) sono alternative a quelle indicate nei punti IS4 e IS5.

RIPARTIZIONE TERRITORIALE

In caso di attività esercitate nel territorio di più regioni occorre ripartire la base imponibile in proporzione alle retribuzioni spettanti al personale addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse (magazzini, rappresentanze, ...) operanti per un periodo di almeno 3 mesi nel territorio di ciascuna regione o provincia autonoma (i 3 mesi si computano sommando i periodi, anche non continuativi, di svolgimento dell'attività all'interno del periodo d'imposta).

Nel caso ci si sia avvalsi anche d'attività occasionali, si considera comunque prodotto nella regione in cui il soggetto passivo ha il domicilio fiscale, anche quel valore della produzione netta derivante da attività esercitate in altre regioni senza l'impiego, per almeno 3 mesi, di personale. Il personale in trasferta o missione temporanea si considera in carico alla sede dov'è preposto per contratto e non dove viene effettuata la trasferta.

Le "retribuzioni" **comprendono** oltre ai redditi per lavoro dipendente anche quelli assimilati a quello di lavoro dipendente, le collaborazioni coordinate e continuative e gli utili erogati agli associati in partecipazione.

Si precisa inoltre che l'ammontare delle retribuzioni da considerare ai fini della ripartizione territoriale è in ogni caso, quello rilevante ai fini previdenziali (art. 49.1): vanno quindi **esclusi**, tra gli altri, l'accantonamento annuo al Tfr, le indennità conseguite a fronte di risarcimento danni, i contributi a carico del datore di lavoro versati alle forme pensionistiche complementari.

Gli amministratori si considerano sempre operanti presso la sede amministrativa societaria.

I soggetti **senza dipendenti e collaboratori** pagano l'Irap nella regione della sede sociale.

Per le imprese agricole, che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32, la ripartizione della base imponibile si effettua in base all'estensione dei terreni.