



IRAP 2016

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Luca Mambrin
Sergio Pellegrino

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria



IRAP 2016

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Luca Mambrin
Sergio Pellegrino

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria

Tutti i diritti sono riservati
È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo

Copertina
Progetto grafico: Gruppo Euroconference S.p.A.

Realizzazione editoriale
Grafica e impaginazione: Cooperativa Relè, Trento

Gli autori e l'Editore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei presenti contenuti. Per segnalazioni o suggerimenti relativi a questo libro scrivere al seguente indirizzo: editoria@euroconference.it

Il lavoro è stato chiuso in redazione il 10 marzo 2016

INDICE

DICHIARAZIONE IRAP – IL MODELLO: INFORMAZIONI GENERALI.....	pag. 7
DICHIARAZIONE IRAP – ASPETTI GENERALI	pag. 9
Soggetti obbligati ed esonerati	pag. 9
L'autonoma organizzazione	pag. 10
Modalità di presentazione dichiarazione Irap.....	pag. 14
Termini di presentazione.....	pag. 18
Versamenti.....	pag. 19
DICHIARAZIONE IRAP – FRONTESPIZIO	pag. 31
QUADRO IQ – PERSONE FISICHE	pag. 47
Premessa.....	pag. 48
Sezione I – Imprese individuali e base imponibile Irap determinata con il metodo fiscale.....	pag. 50
Sezione I – Imprese art. 5-bis – Modalità di compilazione	pag. 52
Sezione II – Imprese individuali e base imponibile Irap determinata con il metodo contabile....	pag. 68
Sezione II – Modalità di compilazione	pag. 73
Sezione III – Imprese in regime forfetario	pag. 90
Sezione IV – Produttori agricoli.....	pag. 92
Sezione V – Esercenti arti e professioni.....	pag. 94
Sezione VI – Valore della produzione netta.....	pag. 105
QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE.....	pag. 109
Soggetti obbligati	pag. 110
Sezione I – Società di persone e base imponibile Irap determinata con il metodo fiscale.....	pag. 112
Sezione I – Imprese art. 5-Bis – Modalità di compilazione.....	pag. 114
Sezione II – Società di persone e base imponibile Irap determinata con il metodo contabile	pag. 129

Sezione II – Modalità di compilazione	pag.	133
Sezione III – Imprese in regime forfetario	pag.	151
Sezione IV – Società esercenti attività agricola	pag.	153
Sezione V – Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni.....	pag.	155
Sezione VI – Valore della produzione netta.....	pag.	165

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

pag. 169

Soggetti obbligati	pag.	171
Sezione I – Imprese industriali e commerciali.....	pag.	172
Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d’italia e ufficio italiano cambi	pag.	187
Sezione III – Imprese di assicurazione	pag.	195
Sezione IV – Variazioni in aumento e diminuzione	pag.	197
Sezione V – Società in regime forfetario	pag.	202
Sezione VI – Cooperative edilizie e confidi.....	pag.	203
Sezione VII – Valore della produzione netta	pag.	204

QUADRO IE – ENTI NON COMMERCIALI

pag. 209

Soggetti obbligati	pag.	210
Sezione I – Attività non commerciale.....	pag.	212
Sezione II – Attività commerciale	pag.	213
Sezione III - Attività in regime forfetario	pag.	220
Sezione IV – Produttori agricoli.....	pag.	221
Sezione V – Società e associazioni non residenti esercenti arti e professioni.....	pag.	222
Sezione VI – Valore della produzione netta.....	pag.	223

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

pag. 227

Soggetti obbligati	pag.	228
Sezione I – Attività istituzionali.....	pag.	230
Modalità di compilazione.....	pag.	231
Sezione II – Attività commerciali.....	pag.	235
Sezione III – Produttori agricoli	pag.	241

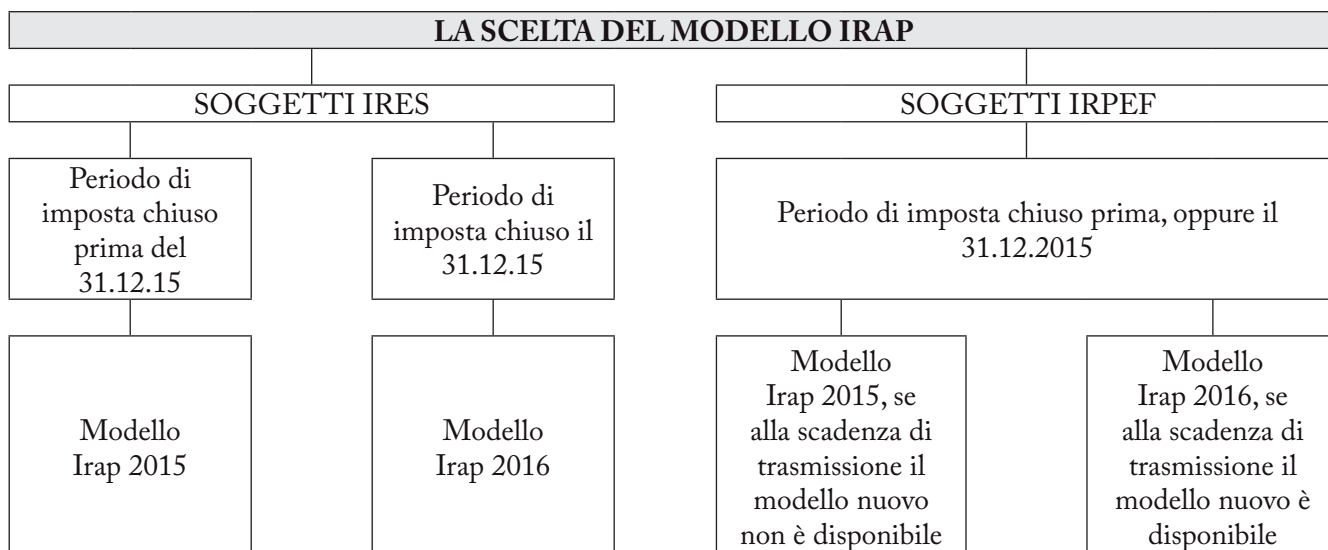
QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE.....	pag. 243
Sezione I – Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ, IP, IC, IE e IK (sezioni II e III).....	pag. 245
Sezione I – Modalità di compilazione	pag. 248
Sezione II – Dati concernenti il versamento dell’imposta determinata nei quadri IQ, IP, IC, IE e IK (sezioni II e III).....	pag. 251
Sezione III – Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK	pag. 254
Sezione IV – Codice fiscale del funzionario delegato.....	pag. 257
 QUADRO IS – PROSPETTI VARI	 pag. 259
Generalità.....	pag. 262
Sezione I – Deduzioni art. 11 D.Lgs. 446/1997	pag. 263
Sezione II – Ripartizione territoriale del valore della produzione	pag. 277
Sezione III – Società di comodo	pag. 280
Sezione IV – Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento.....	pag. 282
Sezione V – Dati rilevanti per l’applicazione della convenzione con gli Stati Uniti	pag. 284
Sezione VI – Rideterminazione dell’acconto.....	pag. 284
Sezione VII – Opzioni	pag. 285
Sezione VIII – Codici attività	pag. 286
Sezione IX – Operazioni straordinarie	pag. 286
Sezione X – Geie.....	pag. 287
Sezione XI – Deduzioni/detractions/crediti d’imposta regionali	pag. 288
Sezione XII – Errori contabili.....	pag. 289
Sezione XIII – Zone franche urbane	pag. 294
Sezione XIV – Credito ACE	pag. 298
Sezione XV – Recupero deduzioni extracontabili.....	pag. 299
Sezione XVI – Patent box	pag. 300
Sezione XVII – Credito d’imposta.....	pag. 302
 APPENDICE	 pag. 305

DICHIARAZIONE IRAP IL MODELLO: INFORMAZIONI GENERALI

Il direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del **29 gennaio 2016**, ha approvato il modello da utilizzarsi per la dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D. Lgs. 446/1997.



Il Modello “Irap 2016” deve essere utilizzato per dichiarare i risultati del **periodo di imposta 2015**. Il periodo di imposta coincide con quello valevole ai fini delle imposte sui redditi.



In relazione a tale aspetto, si precisa che:

- i contribuenti Ires per i quali il periodo d’imposta si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2015 non devono utilizzare il presente modello ma quello approvato l’anno precedente;
- i contribuenti Irpef, per i quali il periodo d’imposta si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2015, devono utilizzare il presente modello, sempreché lo stesso sia disponibile alla data di scadenza del termine di presentazione; in caso contrario deve essere utilizzato il modello approvato l’anno precedente. Pur se le istruzioni non lo precisano, deve ritenersi che la disponibilità del modello debba intendersi come disponibilità anche dei programmi per il controllo e l’invio telematico della dichiarazione.

Il **modello da utilizzarsi** è unico per tutte le categorie di contribuenti, i quali trovano differenti quadri, all’interno dello stesso, dedicati alle specifiche situazioni ricorrenti, laddove le regole di determinazione del tributo si presentino differenziate.

In particolare, il modello è così composto:

- frontespizio;
- quadri di determinazione del valore della produzione:
 - quadro IQ – persone fisiche;
 - quadro IP – società di persone;
 - quadro IC – società di capitali;
 - quadro IE – enti non commerciali;
 - quadro IK – amministrazioni ed enti pubblici;
- quadro IR – ripartizione della base imponibile e dell’imposta e dati concernenti il versamento;
- quadro IS – prospetti vari.

DICHIARAZIONE IRAP

ASPETTI GENERALI

SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI

L'art. 3 del D. Lgs. 446/97 prevede che siano soggetti passivi dell'imposta tutti coloro che esercitano abitualmente una o più 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 di imposta.

Presupposto d'imposta

Esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Pertanto **sono SOGGETTI all'imposta:**

- le società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) Tuir;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 Tuir, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 Tuir esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1 Tuir;
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, i quali si avvalgono del regime previsto dall'articolo 34, comma 6 del D.P.R. 633/1972, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero;
- gli enti privati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) Tuir, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma;
- le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 29/1993 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.

Diversamente, **NON sono soggetti passivi dell'imposta:**

- a) i fondi comuni di investimento di cui alle leggi 77/1983, 344/1993, 86/1994 ;
- b) i fondi pensione di cui al D.Lgs. 124/1993;
- c) i gruppi europei di interesse economico (GEIE) di cui al D.Lgs. 240/1991.



Sono esenti da Irap e quindi non hanno alcun obbligo dichiarativo i soggetti che applicano il **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011, e il regime forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, L. 190/2014.

La dichiarazione Irap:

- va presentata anche dai soggetti in liquidazione volontaria, pur non sussistendo il meccanismo della tassazione provvisoria salvo conguaglio;
- nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio: in tale ipotesi, l'imposta è determinata secondo le stesse regole applicabili in via ordinaria e il curatore ovvero il commissario liquidatore sono tenuti a presentare la dichiarazione Irap in relazione ai singoli periodi d'imposta, compresi nell'ambito della procedura, autonomamente considerati.

L'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

L'Irap ha dato adito sin dalla sua introduzione nel nostro sistema tributario ad una serie di perplessità relative da un lato alla sua conformità ai principi costituzionali e alla sua compatibilità con l'Iva e dall'altro all'assoggettamento di una vasta platea di contribuenti in relazione alle ridotte dimensioni della loro attività.

Il presupposto per l'applicazione dell'Irap è infatti l'esistenza di una autonoma organizzazione. Stabilire però se tale autonoma organizzazione esista o meno, è stata fonte di anni di contenzioso in sede tributaria tra contribuenti e Amministrazione finanziaria.

Lavoratori autonomi

Partendo dall'origine, dopo alcune avvisaglie del 2004 (sentenza 21203 del 5.11.2004), la **Cassazione** ha manifestato il proprio pensiero già con **sentenza 3677 del 16 febbraio 2007**, ove è stato affermato che l'attività autonomamente organizzata, il cui **accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità** se congruamente motivato, sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo:

- 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 le quantità che, secondo *l'id quod plerumque accidit*, costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

In relazione all'accertamento dell'assenza o presenza dei requisiti, la stessa Cassazione (sentenze n. 5019 e n. 5020 del 5 marzo 2007) ha affermato come sia necessario riferirsi a valutazioni non soltanto logiche, ma anche socio-economiche, perché l'assenza di una struttura produttiva non può essere intesa nel senso radicale di totale mancanza di qualsiasi supporto, ma neppure in quello di particolare rilevanza o, peggio, di prevalenza dei beni e/o del lavoro altrui su quello del titolare. Per far sorgere l'obbligo del pagamento del tributo basta, infatti, l'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero di un *quid pluris* che secondo il comune sentire sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. L'agenzia delle entrate, recependo alcuni orientamenti maturati in giurisprudenza, con la **circolare 45/E/2008**, ha stabilito che:

- il requisito dell'autonoma organizzazione è imprescindibile perché un'attività sia soggetta ad Irap. Detto requisito non può essere inteso in senso meramente soggettivo, ma deve essere inteso *“necessariamente in senso oggettivo, non solo perché l'elemento dell'autonomia, se recepito in senso soggettivo, si risolve in una mera tautologia (il professionista è autonomamente organizzato perché è un soggetto capace di organizzazione autonoma), che non avrebbe richiesto un apposito intervento legislativo di precisazione; ma soprattutto perché è l'unica interpretazione costituzionalmente orientata”, quindi obbligatoria (Corte Cost., ord. n. 452/2005, 361/2005, 283/2005, 433/2004; sent. nn. 198/2003, 107/2003, 316/2001, 113/2000)*

“ . Peraltro, “ *se la norma fosse accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, garantiti appunto dall'equiparazione dell'attività di carattere professionale a quella imprenditoriale sul filo dell'autonoma organizzazione, connaturata a quest'ultima e soggetta ad accertamento nella prima* “ (cfr. Cass. n. 3673 e, conforme, n. 3674 del 16 febbraio 2007);

ELEMENTI CHE INDIVIDUANO LA AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Impiego, in modo non occasionale, di lavoro altrui

- l'impiego, non occasionale, di lavoratori dipendenti o collaboratori nell'esercizio dell'attività professionale è indice della sussistenza di autonoma organizzazione (Cass. nn. 3676, 3677, 3678, n. 3680 del 2007; nn. 5019, 5020 e 5021 del 5 marzo 2007 e n. 8166 del 2 aprile 2007), anche se assunti secondo modalità riconducibili a **un progetto**, programma di lavoro o fase di esso;
- la Cassazione, con la sentenza n. 8971 del 16 aprile 2007, ha affermato che “ *l'organizzazione dell'attività va ravvisata tutte le volte che, per lo svolgimento della stessa, il titolare si avvalga ... di lavoro altrui, **non necessariamente prestato come lavoro dipendente*** “ (in senso conforme Cass. n. n. 3680 e 8166 del 2007);
- è da ritenere che **l'affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche** dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, deve essere valutata ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione;
- non rileva invece l'eventuale **prestazione fornita da terzi per attività estranee a quelle professionali o artistiche** (ad esempio, consulenza ed assistenza tributaria ai fini dell'assolvimento degli obblighi fiscali di un artista);
- non rileva lo svolgimento presso il professionista di un **tirocinio**, in quanto lo stesso è in sostanza funzionale alle esigenze formative del tirocinante;
- i compensi a terzi rilevanti per l'autonoma organizzazione sono quelli riferiti a prestazioni di lavoro subordinato, in quanto solo tale forma di utilizzazione del lavoro altrui determina il sorgere di una struttura organizzata (Cassazione, sentenza 10025 del 16.06.2012);
- l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato, deve ritenersi indice significativo della esistenza di autonoma organizzazione (Cassazione, sentenza 22592 del 11.12.2012);
- Cass. nn. 9790/2014 e 7609/2014: l'impiego non occasionale di lavoro altrui deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di collaborazione. In presenza di detta condizione, infatti, sussiste comunque una struttura organizzativa a rilevanza esterna, che richiede il coordinamento dei diversi fattori produttivi da parte del professionista, in modo tale da assorbire e rendere superflua la valutazione complessiva degli altri fattori e del valore dei beni strumentali complessivamente impiegati. Pertanto, l'avvalersi di un dipendente ovvero di un collaboratore non occasionale integra di per sé il presupposto impositivo;
- Cass. nn. 10173/2014 e 22020/2013: l'automatica sottoposizione ad Irap del contribuente che dispone di un dipendente (a prescindere dalla natura del rapporto e delle mansioni esercitate) vanificherebbe il principio secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisce un elemento potenziale ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito. Vi possono essere pertanto casi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista e non costituisce un fattore “impersonale ed aggiuntivo” alla produttività di quest'ultimo, bensì una semplice “comodità”.
- Cass. nn. 26982 e 26991 depositate il 19 dicembre 2014: ai fini dell'assoggettamento ad Irap del contribuente, occorre accertare se la prestazione lavorativa del dipendente è idonea ad integrare, in concorso con altri fattori, “un contesto organizzativo esterno” rispetto all'operato del professionista oppure costituisca un mero ausilio di tale attività, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Il giudice di merito deve quindi verificare caso per caso se, per le modalità

	qualitative e quantitative delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale. • Cassazione n. 1544 e 1545 del 27 gennaio 2015: la mera sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente non costituisce di per se stessa indice indefetibile della presenza di un'autonoma organizzazione. Un professionista non può essere assoggettato ad Irap per il solo fatto che si sta avvalendo della prestazione di un'insergente, part-time.
Utilizzo di beni strumentali	• rileva comunque la disponibilità di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività, anche qualora non vengano acquisiti direttamente, ma siano forniti da terzi, a qualunque titolo; • rilevano i beni strumentali utilizzati anche qualora il loro costo sia stato già interamente dedotto; • sussiste autonoma organizzazione qualora il professionista disponga di uno studio attrezzato (Cass. nn. 3676, 3677, 3678, 3680, 5019, 5020, 5021 e 8166 del 2007); • l'utilizzo di attrezzature ad alta tecnologia non implica necessariamente l'assoggettamento ad Irap, pur se di ingente valore (cassazione, ordinanza 2712 del 05.02.2008); • l'utilizzo di un immobile strumentale non dovrebbe comportare di per sé l'obbligo di assoggettamento ad Irap (Consiglio nazionale dottori commercialisti, circolare 2/IR del 05.06.2008); • non produce esistenza di autonoma organizzazione la presenza di una organizzazione con incidenza marginale e che non richieda alcun coordinamento, composta da pochi mobili di ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura (Cassazione, ordinanza 2710 del 05.02.2008); • la disponibilità, da parte dei medici di base, di strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, non è idonea a configurare l'esistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (Cassazione, sentenza 13048 del 24.07.2012); • l'utilizzazione di un software per il collegamento ad una banca dati e la formazione di un archivio non costituiscono elementi idonei a configurare il presupposto impositivo, in quanto rientrano nelle attrezzature usuali per il predetto professionista (cassazione, sentenza 24117 del 28.12.2012); • si possono considerare privi del presupposto dell'autonoma organizzazione l'artista o il professionista che rientrano nei parametri dei contribuenti minimi, a prescindere dalla circostanza che si siano avvalsi, o meno, del relativo regime fiscale.

Agenti, rappresentanti di commercio, promotori finanziari

Appare opportuno, ai fini di una migliore definizione del perimetro soggettivo, rammentare la posizione degli **agenti e rappresentanti di commercio**, oltre che dei **promotori finanziari**.

Al riguardo, va ricordata una prima presa di posizione dell'agenzia delle entrate, che, con risoluzione n. 254/E del 14.09.2007, ha affermato che un promotore finanziario è sempre tenuto al pagamento dell'Irap, in quanto svolgente attività di impresa. Infatti, il requisito dell'organizzazione è connaturato alla nozione stessa di impresa, come può evincersi dal contenuto stesso della sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001, la quale ipotizza - solo con riferimento alle prestazioni professionali - che l'attività possa essere svolta in assenza di organizzazione di capitali, e non anche in relazione alla attività d'impresa. Inoltre, viene richiamato il parere della cassazione che, con sentenza n. 3678 del 16 febbraio 2007, ha affermato che, per le imprese, il requisito dell'autonoma organizzazione è intrinseco alla natura stessa dell'attività svolta (art. 2082 del codice civile) e dunque sussiste sempre il presupposto impositivo idoneo a produrre valore aggiunto della produzione tassabile.

In tal senso la Circolare 45/E/2008 aveva ribadito che gli agenti di commercio (e promotori finanziari e agenti assicurativi) non possono essere assimilati ai lavoratori autonomi ai fini Irap: in capo alle imprese sussiste sempre il presupposto impositivo.

La Corte di Cassazione ha invece espresso un orientamento basato sulla necessità di svolgere un'analisi caso per caso, ripescando quelle indicazioni che sono state fornite in numerose sentenze in materia di reddito di lavoro autonomo.

Le sezioni unite della Corte di cassazione, con le sentenze 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110, 12111, hanno affrontato la questione della sistematica assoggettabilità ad Irap delle attività “ausiliarie” del commercio di cui all'art. 2195 del codice civile, svolte dall'agente di commercio, dal promotore finanziario e in generale dai soggetti “ausiliari”. Nelle menzionate quattro sentenze di uguale contenuto, viene evidenziato che “poiché la Corte costituzionale ha ... distinto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra “impresa” nella quale l'elemento organizzativo sarebbe “connaturato”, e “lavoro autonomo”, rispetto al quale sarebbe necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di una “autonoma organizzazione”, ... diventa essenziale verificare quale sia, tra il polo dell'impresa e il polo del lavoro autonomo, la collocazione dell'esercizio delle attività ausiliare di cui all'art. 2195 c.c., nel cui quadro si collocano tanto l'agente di commercio, quanto il promotore finanziario”.

La Corte di cassazione, pur riconoscendo che per quanto riguarda la disciplina degli ausiliari del commercio ai fini delle imposte sui redditi il legislatore ha dato rilevanza esclusivamente ad aspetti qualitativi, “incluso nel reddito di impresa l'esercizio di tutte quelle attività che abbiano natura oggettivamente commerciale, senza tener conto del profilo quantitativo, cioè proprio della dimensione organizzativa dell'attività, nella quale deve essere valutato il “peso” del lavoro personale del soggetto, che quell'attività svolge, sull'impiego del capitale e sull'utilizzazione del lavoro altrui”, ha però evidenziato che “a quel che è stabilito per le imposte sul reddito non può essere riconosciuta una efficacia condizionante ai fini dell'interpretazione di imposte, come è l'Irap, che rispondono ad altri criteri e ad una diversa ratio impositiva”. Secondo i giudici di legittimità le “attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., le quali, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere (e spesso sono) svolte dal soggetto senza “organizzazione di capitali o lavoro altrui”. Se, infatti, si considerassero ai fini Irap queste attività tout court “attività di impresa”, l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire una “base fittizia”, un “fatto non reale”, in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo - autonoma organizzazione - in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un quid che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'organizzazione di capitali o lavoro altrui: se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una “autonoma organizzazione”, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale “imposta sul reddito”.

La Cassazione conclude affermando il seguente principio di diritto: “in tema di Irap, a norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, primo periodo, e art. 3, comma 1, lett. c), l'esercizio delle attività di agente di commercio, di cui alla L. 204/1985, art. 1, e di promotore finanziario di cui al D.Lgs. 58/1998, art. 31, comma 2, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata”. Tale posizione giurisprudenziale è stata accolta dalla Circolare 28/E/2010 per quanto concerne gli ausiliari del commercio.

Piccoli imprenditori

Il principio affermato con riferimento agli agenti di commercio e ai promotori finanziari è stato esteso dalla Suprema Corte, a tutte le attività ausiliarie di cui all'art. 2195 del codice civile, considerato che i

giudici di legittimità pongono a fondamento del proprio ragionamento la distinzione tra “l’attività d’impresa”, nella quale l’elemento organizzativo sarebbe connaturato, e “le attività ausiliarie”, che possono essere svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui e per le quali si rende necessaria la valutazione caso per caso dell’esistenza di un’autonoma organizzazione.

Le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza, infatti, non potevano lasciare indifferenti altre figure di “micro imprenditori”, anch’essi caratterizzati dall’apporto lavorativo del tutto personale e con una struttura di beni e capitali investiti nell’impresa assai leggera. È stata, quindi, la volta degli elettricisti, degli imbianchini, dei tassisti e persino dei coltivatori diretti ad interrogarsi sulla sussistenza dei requisiti per la debenza del tributo regionale. Si è così giunti ad altre sentenze che trattano, appunto, dell’esonero di queste figure imprenditoriali dai versamenti. Del resto, le pronunce su agenti e promotori lasciavano presagire questo risultato, affermando esplicitamente che non è “la oggettiva natura dell’attività svolta ad essere alla base dell’imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto”.

Il descritto percorso giurisprudenziale ha costretto l’Agenzia delle Entrate ad una serie di concessioni successive, nel tentativo di mettere a sistema i principi dettati dalla Cassazione.

Circolare n. 28/E/2010, le Entrate hanno preso atto del “nuovo corso” in tema di soggettività Irap sancito dalla Cassazione, esprimendo tuttavia l’opinione che esso fosse riferito esclusivamente alle attività ausiliarie d’impresa, descritte all’art. 2195 c.c.

Era evidente il tentativo di arginare il fenomeno di “fuga dal mondo Irap” alle sole figure di intermediari specificatamente trattate dalla Suprema Corte, “salvando” la soggettività passiva per tutte quelle piccolissime imprese che, ad esempio, si rivolgono al consumatore finale o ad una clientela indistinta (tipico il caso degli artigiani). Troppo fragili, però, le basi di un simile ragionamento: già pochi mesi dopo all’emanazione di questa Circolare, la Cassazione (ordinanza n. 15249/2010) ha superato questa posizione, riconoscendo, con una motivazione tanto succinta quanto indicativa, che anche un elettricista può non disporre dell’organizzazione necessaria per qualificarsi come “soggetto Irap”.

E questo orientamento è stato confermato in pieno dalle sentenze n. 21122-21124 depositate il 13 ottobre 2010.

La Corte di Cassazione ha chiarito molto bene il proprio pensiero: non è da escludere che il piccolo imprenditore sia dotato di una organizzazione minimale e non impieghi (se non occasionalmente) lavoro altrui, rientrando così, a pieno titolo, tra i soggetti esclusi dall’applicazione dell’Irap.

Certo, nel mondo delle imprese sarà assai più facile rintracciare un soggetto “non autonomamente organizzato” (nel senso fatto proprio dalla Suprema Corte) tra i piccoli imprenditori di cui all’art. 2083 c.c., in quanto, molto frequentemente, le figure in esso descritte (coltivatori diretti, artigiani, piccoli commercianti) ricalcano i suddetti requisiti, come accaduto nei tre casi esaminati dalle sentenze depositate il 13 ottobre.

Tuttavia, sarebbe sbagliato porre l’equivalenza “piccolo imprenditore = soggetto esonerato da Irap”, così come altrettanto errata è quella “imprenditore non piccolo = contribuente Irap”.

Come già da tempo affermato per i professionisti, non si può qualificare l’impresa ai fini Irap semplicemente dalla tipologia dell’attività svolta, ma occorre approfondire, caso per caso, la sussistenza dei requisiti che determinano l’autonoma organizzazione richiesta dal legislatore.

In tal senso la sentenza 4490/2012 riguardante lo svolgimento di un’attività di piccolo imprenditore.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IRAP

La dichiarazione Irap non deve essere presentata in forma unificata e deve essere presentata esclusivamente **per via telematica**.



La dichiarazione presentata tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica è da ritenersi non redatta in conformità al modello approvato e, conseguentemente, si rende applicabile la sanzione da 258 a 2.065 euro ai sensi dell'art. 33, comma 1, del D.Lgs. 446/1997 (cfr. C.M. n. 54/E/2002).

La dichiarazione da presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate può essere trasmessa:

- a) direttamente;
- b) tramite intermediari abilitati.

PRESENTAZIONE TELEMATICA DIRETTA

I soggetti che predispongono la propria dichiarazione possono scegliere di trasmetterla direttamente, senza avvalersi di un intermediario abilitato.

Momento di presentazione	La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.	
Prova della presentazione	La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.	
Canale telematico da utilizzare	Entratel	qualora sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770 semplificato o ordinario), in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti.
	Fisconline	- qualora sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti; - ovvero, pur avendo l'obbligo di presentare telematicamente le altre dichiarazioni previste dal D.P.R. 322/1998, e successive modificazioni, (es. dichiarazione ai fini dell'imposta del valore aggiunto), non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

PRESENTAZIONE TELEMATICA TRAMITE INTERMEDIARI ABILITATI

Chi sono gli intermediari	- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro; - i notai iscritti nel ruolo indicato nell'articolo 24 della legge 16 febbraio 1913, n. 89; - gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria; - gli iscritti negli albi degli avvocati; - gli iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 21 gennaio 1992, n. 88; - le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241 del 1997; - associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche; - i Caf – dipendenti; - i Caf – imprese;
---------------------------	--

DICHIARAZIONE IRAP – ASPETTI GENERALI

Modalità di presentazione dichiarazione Irap

	• coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale; • gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari; • gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999.
--	---

DICHIARAZIONE TRASMESSA DA SOCIETÀ DEL GRUPPO

Condizione	Nell'ambito del gruppo la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei soggetti appartenenti al gruppo stesso, nel quale almeno una società o ente sia obbligato alla presentazione delle dichiarazioni per via telematica, può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo esclusivamente attraverso il servizio telematico Entratel.
Definizione di gruppo	Si considerano appartenenti al gruppo: • l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante; • le società controllate. Si considerano controllate: - le società per azioni, - in accomandita per azioni, - e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente. Tale disposizione si applica, in ogni caso: - alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato; - alle imprese soggette all'imposta sul reddito delle società (Ires) indicate nell'elenco di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 38 del decreto n. 127 del 1991 e nell'elenco di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 40 del predetto decreto n. 87 del 1992.
Impostazione	La società del gruppo può effettuare la presentazione per via telematica delle dichiarazioni delle altre società che appartengono al medesimo gruppo per le quali assume l'impegno alla presentazione della dichiarazione.
Rappresentanti fiscali di società estere	Possono altresì avvalersi delle stesse modalità di presentazione telematica le società appartenenti al medesimo gruppo che operano come rappresentanti fiscali di società estere, ancorché queste ultime non appartengano al medesimo gruppo.
Possibilità di trasmissioni promiscue	È possibile presentare, contemporaneamente o in momenti diversi, alcune dichiarazioni direttamente ed altre tramite le società del gruppo o un intermediario. Le società e gli enti che assolvono all'obbligo di presentazione per via telematica rivolgendosi ad un intermediario abilitato o ad una società del gruppo non sono tenuti a richiedere l'abilitazione alla trasmissione telematica.
Incarico della trasmissione: modalità	Per incaricare un'altra società del gruppo della presentazione telematica della propria dichiarazione: • la società deve consegnare la sua dichiarazione, debitamente sottoscritta, alla società incaricata; • quest'ultima società dovrà osservare tutti gli adempimenti previsti per la presentazione telematica da parte degli intermediari abilitati. Si ricorda che le società accedono ai servizi telematici sempre tramite i gestori incaricati e/o gli operatori incaricati ad operare in nome e per conto delle medesime.

RAPPORTO TRA INTERMEDIARIO E CONTRIBUENTE: OBBLIGHI DELL'INTERMEDIARIO	
Impegno a trasmettere	- l'intermediario o la società del gruppo deve rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione gli è stata consegnata già compilata o verrà predisposta dall'intermediario; - l'impegno deve essere datato e sottoscritto dall'intermediario medesimo o dalla società del gruppo, seppure rilasciato in forma libera; - la data di tale impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica" posto nel frontespizio della dichiarazione per essere acquisita per via telematica dal sistema informativo centrale.
Ricevuta di presentazione	La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione inviata per via telematica, è trasmessa telematicamente all'utente che ha effettuato l'invio. Tale comunicazione, consultabile attraverso il servizio telematico utilizzato per la trasmissione della dichiarazione (Entratel o Fisconline) resta disponibile per trenta giorni dalla sua emissione. Trascorso tale periodo la comunicazione può essere richiesta (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate senza limiti di tempo.
Consegna dichiarazione e ricevuta di trasmissione	L'intermediario o la società del gruppo deve altresì rilasciare al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica: - l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatta su modello conforme, debitamente sottoscritta dal contribuente; - copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.
Conservazione della documentazione	L'intermediario o la società del gruppo deve conservare copia delle dichiarazioni trasmesse, anche avvalendosi di supporti informatici, per lo stesso periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo.
Responsabilità dell'intermediario	In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni è prevista a carico degli intermediari una sanzione amministrativa da 516 euro a 5.164 euro (art. 7-bis del D.Lgs. 241/1997) con riferimento alla quale deve ritenersi consentito il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, secondo le modalità da ultimo chiarite con la circolare 52/E del 27 settembre 2007. È prevista altresì la revoca dell'abilitazione quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

RAPPORTO TRA INTERMEDIARIO E CONTRIBUENTE: OBBLIGHI DEL CONTRIBUENTE	
Prova di consegna della dichiarazione	Solo la comunicazione di ricezione da parte dell'Agenzia è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione.
Onere di vigilanza sull'intermediario	Il contribuente deve verificare il puntuale rispetto degli adempimenti da parte dell'intermediario, segnalando eventuali inadempienze al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e rivolgersi eventualmente ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione.

Obblighi di conservazione della documentazione	Il contribuente deve conservare la ricevuta di presentazione, unitamente all'originale della dichiarazione ed alla restante documentazione per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973 in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
--	---

TERMINI DI PRESENTAZIONE

In base al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11 settembre 2008, la dichiarazione Irap deve essere presentata entro i termini previsti dal regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, e successive modificazioni.

In particolare:

- **per i soggetti Irpef** (persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché per le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 Tuir), il termine è fissato al 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (fermi restando i termini previsti dall'articolo 5-bis del D.P.R. 322/98 nei casi di trasformazione, fusione o scissione totale);
- **per i soggetti Ires** (art. 73, comma 1, Tuir, nonché per le amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-bis) dell'articolo 3 del D.Lgs. 446, il termine è fissato nell'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume quindi rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società di capitali con periodo di imposta solare

Ad esempio, una società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (01.01.2015 – 31.12.2015), dovrà presentare la dichiarazione per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo, entro il 30.09.2016.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società di capitali con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare

Una società invece con periodo d'imposta 1/7/2015 – 30/6/2016, dovrà presentare la dichiarazione Irap 2016 per via telematica entro il 31.03.2017.

Particolari riflessioni debbono essere svolte nel caso di effettuazione di **operazioni straordinarie**. Al riguardo è possibile schematizzare come segue:

TIPOLOGIA DI OPERAZIONE	RIFERIMENTO DRP 322/98	TERMINE PER L'INVIO
Liquidazione ditta individuale	Art. 5	Fine del 9° mese successivo alla data di messa in liquidazione comunicata all'agenzia.
Liquidazione società di persone	Art. 5-bis	Fine del 9° mese successivo alla data di assunzione della delibera di liquidazione.
Liquidazione società di capitali	Art. 5-bis	Fine del 9° mese successivo alla data di iscrizione a registro imprese della liquidazione.
Trasformazione	Art. 5-bis	Fine del 9° mese successivo alla data di iscrizione a registro imprese della delibera di trasformazione.
Fusione	Art. 5-bis	Fine del 9° mese successivo alla data di iscrizione a registro imprese dell'atto di fusione in relazione all'ultima società che vi ha provveduto.
Scissione	Art. 5-bis	Fine del 9° mese successivo alla data di iscrizione a registro imprese dell'atto di scissione dell'ultima società che vi ha provveduto.

REGOLE SULLA PRESENTAZIONE

Momento di presentazione	Nel caso di presentazione per via telematica, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa mediante procedure telematiche e precisamente nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 6/E/2002).
Dichiarazioni scartate e reinviare	Si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal D.P.R. 322/1998, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.
Dichiarazioni valide ma tardive	Ai sensi degli articoli 2 e 8 del D.P.R. 322/1998, le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza dei suddetti termini sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge.
Dichiarazioni omesse	Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

VERSAMENTI

Termini

Ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 435/2001, i versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto Irap, devono essere eseguiti, senza maggiorazione:

- **soggetti Irpef** (persone fisiche e società di persone): entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa;
- **soggetti Ires**:
 - entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, nel caso di bilancio o rendiconto approvato quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio;

DICHIARAZIONE IRAP – ASPETTI GENERALI

Versamenti

- entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto, per i soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- entro il giorno 16 del mese successivo al sesto mese successivo alla chiusura dell'esercizio, se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell'esercizio.

TERMINI DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE PER UNA SOCIETÀ DI CAPITALI CHE PUÒ APPROVARE IL BILANCIO ENTRO 180 GIORNI DALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO	
Data di effettiva approvazione del bilancio	Termine per il versamento delle imposte senza maggiorazione
Aprile 2016	16 giugno 2016
Maggio 2016	16 giugno 2016
Giugno 2016	16 luglio 2016
Bilancio non approvato entro il mese di giugno 2016	16 luglio 2016 (sulla base della bozza di bilancio predisposta dall'organo amministrativo)

I predetti versamenti possono, altresì, essere effettuati **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini sopra indicati, maggiorando le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello **0,40 per cento** a titolo di interesse corrispettivo.

In base all'art. 3 del decreto del Ministero delle finanze 2 novembre 1998, n. 421, gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici di cui agli artt. 73, comma 1, lettere c) e d), e 74 del Tuir, versano il saldo tenendo conto degli acconti già pagati mensilmente, entro il termine di presentazione della presente dichiarazione.

In relazione agli **arrotondamenti**, va rammentato che:

- gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa (che richiede l'esposizione degli importi in euro);
- se, invece, gli ammontari indicati in dichiarazione devono essere successivamente elaborati (es. acconti, rateazioni) prima di essere versati, si applica la regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro.

ESEMPI PER L'ARROTONDAMENTO DELLE RATE E DEGLI ACCONTI	
10.000,752 euro	10.000,75 euro
10.000,755 euro	10.000,76 euro
10.000,758 euro	10.000,76 euro

Va anche ricordato che esiste un **tetto minimo ai versamenti ed ai rimborsi**; infatti, ai sensi dell'art. 30 del D.Lgs. 446/97, l'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano **10,33 euro**; per lo stesso importo, non si fa luogo, ad iscrizione nei ruoli, né a rimborso.

Con le leggi regionali di cui all'art. 24 del D.Lgs. 446 il predetto importo può essere adeguato.

Modalità di versamento

I versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione sono eseguiti utilizzando la **delega unica Mod. F24**.

Per i versamenti effettuati dagli organi e le amministrazioni dello Stato e dagli enti pubblici di cui agli artt. 73, comma 1, lettere c) e d), e 74 del Tuir si rinvia alle istruzioni della sezione III del quadro IR.

Acconti

Il **versamento in acconto** dell'Irap deve essere effettuato secondo le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi.

Pertanto, l'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 è dovuto:

- per le **persone fisiche e le società o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir**, nella misura pari al **100%** dell'importo indicato nel rigo **IR21**, sempreché tale importo sia superiore a 51,65 euro;
- per gli **altri soggetti** diversi da quelli di cui al punto precedente (ad esclusione dei soggetti che determinano la base imponibile ai sensi del comma 1 dell'articolo 10-bis), nella misura pari al **100%** dell'importo indicato nel rigo **IR21** (salvo quanto indicato di seguito), sempreché tale importo sia superiore a 20,66 euro.

L'acconto va versato in **due rate**:

- la prima, pari al **40%**, entro lo stesso termine per il versamento dell'imposta a saldo del periodo oggetto della presente dichiarazione (solo se d'importo superiore a 103 euro). Il versamento della prima rata di acconto può comunque essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo ai predetti termini con la maggiorazione dello 0,40 % a titolo di interesse corrispettivo;
- la seconda, pari al residuo **60%**, entro il **30 novembre 2016** ovvero per i soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle società o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo di imposta.

L'alternativa al metodo storico è l'applicazione del **metodo previsionale**: il contribuente ha la possibilità di commisurare l'acconto sulla base dell'imposta che presume di dover versare per l'anno successivo. Va tenuto presente che, se a posteriori l'acconto totale versato dovesse risultare inferiore a quello dovuto in base al corrispondente rigo del modello Irap 2017, il contribuente sarebbe sanzionato per insufficiente versamento dell'acconto, con conseguente applicazione di una sanzione pari al 30% di quanto non versato, oltre gli interessi, salvo la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.



Per le Regioni in deficit sanitario per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, trovano applicazione maggiorazioni di aliquota non indicate nella tabella riportata in Appendice, l'acconto dell'Irap dovrà essere determinato:

- con il metodo storico, assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata (in tal caso non deve essere considerato, quale imposta del periodo precedente, l'importo di rigo IR21);
- con il metodo previsionale, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.

Gli **organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non commerciali**, non versano l'Irap a saldo ed in acconto con le stesse regole previste per le imposte sui redditi. Essi sono tenuti al versamento dell'acconto Irap entro il giorno 15 del mese successivo a quello dell'erogazione:

- delle retribuzioni al personale dipendente;
- dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente compresi i compensi per collaborazioni coordinate e continuative;

- dei compensi per lavoro occasionale.

Il saldo verrà versato entro il termine di presentazione della dichiarazione Irap, tenendo conto degli acconti pagati mensilmente.

Se l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione è pari o inferiore a 10,33 euro, l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari al predetto importo.



Gli enti e gli organismi pubblici che utilizzano il modello “**F24 enti pubblici**” effettuano i versamenti degli acconti Irap entro il giorno 16 del mese di scadenza. Se il termine scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

Non sono obbligati al versamento dell'acconto i **produttori agricoli** che nel 2015 risultavano esonerati dagli adempimenti Iva ai sensi dell'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972 e che in tale anno hanno superato i limiti previsti per l'esonero. Sono, invece, tenuti a tale versamento i produttori agricoli che, avendo superato nell'anno 2015 il limite di un terzo delle cessioni di beni diversi da quelli compresi nella prima parte della tabella A allegata al citato decreto non rientrano nel regime di esonero per l'anno 2015.

Casi particolari

Qualche osservazione merita l'impatto delle **operazioni straordinarie** sugli obblighi di versamento dell'acconto, in particolar modo per quanto attiene la trasformazione.

TRASFORMAZIONI TRA SOCIETÀ CON UGUALE REGIME DI IMPOSTA	
Permane l'obbligo ordinario di versamento degli acconti come se la trasformazione non fosse stata posta in essere.	
TRASFORMAZIONE SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI	
Periodo ante trasformazione	Trasformazione avvenuta entro mese di marzo La società di persone non deve versare acconto, ma solo il saldo, in quanto viene a coincidere il termine per il pagamento dei due importi al giorno 16 del mese di giugno dell'anno di presentazione del modello Irap (la dichiarazione del periodo “ante”, infatti, deve essere trasmessa entro il mese di dicembre).
	Trasformazione avvenuta dal mese di aprile Il termine per la presentazione del modello Irap relativo al periodo ante trasformazione scade nell'anno successivo a quello dell'operazione (fine del nono mese successivo) e, per conseguenza, il termine per il versamento delle relative imposte sarebbe ordinariamente fissato al 16 giugno del medesimo anno. Alla luce di quanto precisato dalla C.M. 144/98/E (§ 4.7), si potrebbe ritenere che, relativamente al periodo ante trasformazione, sia dovuta sia la prima rata, sia la seconda o (unica) rata dell'acconto Irap, in quanto i termini di versamento di entrambi sarebbero anteriori a quello di corresponsione del saldo. Diversamente, pare più ragionevole ritenere che la prima e la seconda (o unica) rata dell'acconto Irap siano dovute soltanto se, alla scadenza dei termini di versamento degli acconti, l'esercizio ante trasformazione sia ancora in corso, quindi solo nelle ipotesi di trasformazione con efficacia, rispettivamente, dopo il 16 giugno (per il versamento della prima rata di acconto) e dopo il 30 novembre (per il versamento della seconda rata di acconto). Prudenzialmente, si possono ovviamente versare gli acconti.

Periodo post trasformazione	Trasformazione avvenuta sino a marzo Se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° gennaio e il 31 marzo, è dovuta sia la prima, sia la seconda rata dell’acconto Irap relativo al primo periodo post trasformazione (alla data del 16.06 e 30.11, infatti, la società di capitali è esistente ed ha un periodo di imposta in corso). Trasformazione avvenuta da aprile a novembre Appare dovuta solo la seconda rata dell’acconto Irap relativo al primo periodo post trasformazione; infatti, il termine per il versamento della prima rata di acconto per la società di capitali verrebbe a coincidere con la scadenza del saldo Irap del periodo ante trasformazione della società di persone che, come appare evidente, è differito al periodo successivo. In realtà, si potrebbe legittimamente sostenere che nemmeno sia dovuta la seconda rata di acconto, in quanto la stessa verrebbe ad avere scadenza all’undicesimo mese del periodo di imposta; se lo stesso è cominciato in aprile, invece, ha una durata di soli dieci mesi, con la conseguenza che non si verificherebbe la condizione. Trasformazione avvenuta a dicembre È dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo post trasformazione entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo. Metodo di conteggio dell’acconto Se si utilizza il metodo storico e non quello previsionale, la base per la commisurazione va assunta nell’Irap risultante dalla dichiarazione dell’ultimo periodo ante trasformazione.
TRASFORMAZIONE SOCIETÀ DI CAPITALI IN SOCIETÀ DI PERSONE	
Periodo ante trasformazione	Trasformazione avvenuta entro maggio La società di capitali non è tenuta al versamento della seconda rata dell’acconto Irap relativo all’ultimo periodo ante trasformazione, posto che il termine per il versamento del saldo del periodo ante trasformazione (al massimo 16.11) sarebbe anteriore a quello di versamento dell’acconto (30 novembre). Inoltre, il periodo di imposta in oggetto ha durata inferiore ad 11 mesi. Qualche dubbio emerge in relazione all’obbligo di versamento della prima rata; infatti, si potrebbe sostenere che la stessa sia dovuta in quanto il termine di versamento (16 giugno) è anteriore a quello del saldo (16 novembre). Tuttavia, non essendovi più un periodo d’imposta ante trasformazione in corso al 16 giugno, si potrebbe diversamente argomentare che l’obbligo sia escluso. Trasformazione avvenuta dal 01.06 al 16.06 Se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° giugno e il 16 giugno, sembrerebbe non esserci obbligo di versamento degli acconti. Trasformazione avvenuta dal 17.06 al 30.11 Qualora la trasformazione abbia effetto da una data compresa tra il 17 giugno e il 30 novembre, la società di capitali è tenuta al versamento della prima rata dell’acconto Irap relativo all’ultimo periodo ante trasformazione. Non sembra invece sussistere obbligo di versamento della seconda rata.
Periodo ante trasformazione	Trasformazione avvenuta nel mese di dicembre Qualora la trasformazione abbia effetto nel mese di dicembre, la società di capitali è tenuta al versamento della prima e della seconda rata dell’acconto Irap relativo all’ultimo periodo ante trasformazione, posto che detto esercizio è in corso sia al 16 giugno, sia al 30 novembre.

Periodo post trasformazione	Trasformazione avvenuta nel periodo 01.01. – 31.05 È dovuta sia la prima, sia la seconda rata dell’acconto Irap relativo al primo periodo post trasformazione.
	Trasformazione avvenuta nel periodo 01.06 - 30.11 Sembrerebbe dovuta soltanto la seconda rata dell’acconto Irap relativo al primo periodo post trasformazione, in quanto la scadenza della prima rata verrebbe a cadere in un momento successivo alla scadenza della seconda.
	Trasformazione avvenuta nel mese di dicembre Risulta dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo post trasformazione entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo.

Inoltre, possiamo anche ricordare che:

- nelle operazioni di **conferimento**, tanto la conferente che la conferitaria permangono autonome nella loro soggettività tributaria, con la conseguenza che non si pongono problemi di trasferimento di obblighi fiscali dall’uno all’altro soggetto; i due contribuenti, pertanto, determinano e versano gli acconti secondo le regole e i termini ordinari;
- nelle operazioni di **liquidazione**, il liquidatore non è tenuto al versamento dell’acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio;
- nel caso di **fallimento**, non vi è obbligo di versamento dell’acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio;
- nel caso di **decesso del contribuente persona fisica**, verificatosi anteriormente al termine per il versamento dell’acconto, gli eredi non sono tenuti al versamento stesso;
- nel caso di **chiusura anticipata dell’esercizio sociale**, per modifica dell’atto costitutivo, potrebbe venire a mancare l’obbligo di versamento degli acconti per mancanza di un esercizio in corso alla scadenza prevista per legge.

Nel caso di **omessa presentazione della dichiarazione relativa all’anno precedente**, in presenza di obbligo in tal senso, l’acconto deve essere versato ricostruendo l’imposta che si sarebbe dovuta dichiarare ottemperando all’obbligo di legge.

Compensazione

Anche nel comparto Irap è applicabile l’istituto della **compensazione** tramite il modello di pagamento F24.

I crediti risultanti dalla dichiarazione Irap 2016:

- possono essere utilizzati in compensazione dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d’imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione nella quale sono indicati i predetti crediti;
- non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione. Pertanto, l’eccedenza a credito Irap può essere utilizzata per compensare altri debiti (Iva, Ires, Irpef, ritenute) piuttosto che per diminuire l’acconto Irap, secondo libera scelta del contribuente.

Si precisa che i crediti Irap esposti nella sezione III del quadro IR non possono essere utilizzati in compensazione c.d. “orizzontale”.

Sez. III
Ripartizione regionale
della base imponibile
determinata su base
retributiva
(attività istituzionale)
nella sezione I del
quadro IK

Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
1	2 ,00	3	4 ,00	5 ,00	6 ,00
IR32	(di cui compensata)	Totale acconti dovuti	Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito
7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00	
Versato in F24	Versato in Tesoreria	Importo a credito	Eccedenza di versamento a saldo		
12 ,00	13 ,00	14 ,00	15 ,00		

Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- in compensazione utilizzando il modello F24, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi (**c.d. compensazione orizzontale**). In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero, in quanto, in assenza della presentazione della distinta di pagamento F24, l'ente o gli enti destinatari del versamento unitario non possono venire a conoscenza delle compensazioni operate e regolare le reciproche partite di debito e credito;
- in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta (**c.d. compensazione verticale**). In tal caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

Il **limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili** in conto fiscale e/o compensabili ai sensi delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 241/1997, pari a 700.000 euro (art. 9, comma 2, D.L. 35/2013).

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore ai suddetti limiti, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

Si ricorda che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta (c.d. compensazione verticale) non rileva ai fini del limite massimo di 700.000 euro, anche se la compensazione è effettuata mediante il mod. F24.

Regole sulle compensazioni

I crediti che risultano dalla dichiarazione Irap possono essere utilizzati per compensare debiti dal giorno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti: quindi in linea generale a partire dal mese di gennaio.

L'istituto della compensazioni è stato oggetto di importanti modifiche ad opera della **Legge di Stabilità 2014** anche con riferimento al comparto dell'Irap.

La Legge di Stabilità 2014 ha infatti introdotto un **ulteriore meccanismo di ostacolo al libero utilizzo in compensazione dei crediti fiscali**, determinando una sorta di allineamento tra le limitazioni già previste per il comparto Iva anche a quelli relativi a imposte dirette, sostitutive, ritenute, e appunto Irap.

La disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità prevede che i contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dagli intermediari telematici, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del D.P.R. 322/1998, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

Ai sensi del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 35, comma 1, lettera a), ciò che è richiesto

è la conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile.

La compensazione è pertanto così strutturata:

- 1) utilizzi in compensazione sino ad un massimo di 15.000 euro:
 - compensazione possibile già dal 1° gennaio 2016;
 - nessun vincolo ulteriore rispetto alle pregresse abitudini;
- 2) utilizzi in compensazione per importi oltre 15.000 euro:
 - compensazione possibile già dal 1° gennaio 2016;
 - necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni da cui emerge il credito, nel modello da presentarsi entro le canoniche scadenze; in alternativa, sottoscrizione da parte dell'organo di controllo (ove presente);
 - prodursi di compensazioni non regolari nel caso di mancato rispetto dell'onere di cui al punto precedente.

Rateazione

Le imposte risultanti dalla dichiarazione (a saldo e primo acconto) possono essere versate in un'unica soluzione o possono essere rateizzate in un numero definito di rate di pari importo scelto dal contribuente. La rateizzazione deve in ogni caso concludersi entro il mese di novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione e può riguardare anche solo alcuni importi (ad esempio è possibile rateizzare il saldo Irap e versare invece in un'unica soluzione il primo acconto); non è invece rateizzabile l'acconto di novembre. L'opzione per il pagamento rateale è effettuata in occasione del primo versamento mediante indicazione nell'apposito campo del modello F24 del numero di rate prescelto e della rata che si sta versando (ad esempio, per indicare che si sta versando la prima rata di quattro verrà indicato nel campo denominato "rateazione" il numero 0104).

Sugli importi rateizzati sono dovuti **interessi** nella misura del **4%** da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda: gli interessi non vanno cumulati con l'imposta, ma versati con il loro apposito codice tributo.

I contribuenti (con esercizio coincidente con l'anno solare) che decidono di rateizzare il versamento delle imposte possono effettuare il pagamento della prima rata entro il 16 giugno 2016, ovvero entro il 18 luglio 2016 con la maggiorazione dello 0,40%.

Le rate successive vanno versate entro il giorno 16 di ogni mese con applicazione degli interessi dello 0,33% in misura forfetaria per ogni mese a prescindere dal giorno di versamento.

Qualora la prima rata di versamento scada il 16 giugno 2016 la seconda scade il successivo 18 luglio con l'applicazione degli interessi dello 0,33%.

Qualora, invece, la prima rata di versamento scada il 16 luglio 2016, la seconda scade il successivo 22 agosto 2016 (l'art. 3-quater D.L. 16/2012 ha inserito, all'art. 37 D.L. 223/2006, il comma 11-bis con il quale è stato previsto che **gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli artt. 17 e 20, comma 4, D.Lgs. 241/1997, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione**), con l'applicazione degli interessi dello 0,33%.

SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1 ^a	16 giugno	0,00	18 luglio	0,00
2 ^a	18 luglio	0,33	22 agosto	0,31
3 ^a	22 agosto	0,66	16 settembre	0,64
4 ^a	16 settembre	0,99	17 ottobre	0,97
5 ^a	17 ottobre	1,32	16 novembre	1,30
6 ^a	16 novembre	1,65		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

Gli importi dovranno essere inseriti nella sezione Regioni del modello F24

SEZIONE REGIONI					
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
TOTALE				E	F
					+/- SALDO (E-F)

Il codice regione da utilizzare è desumibile dalla seguente tabella:

Regione	Codice Regione	Regione	Codice Regione
ABRUZZO	1	MOLISE	12
BASILICATA	2	PIEMONTE	13
BOLZANO	3	PUGLIA	14
CALABRIA	4	SARDEGNA	15
CAMPANIA	5	SICILIA	16
EMILIA ROMAGNA	6	TOSCANA	17
FRIULI VENEZIA GIULIA	7	TRENTO	18
LAZIO	8	UMBRIA	19
LIGURIA	9	VALLE D'AOSTA	20
LOMBARDIA	10	VENETO	21
MARCHE	11		

Per quanto attiene i codici tributo da utilizzare per i versamenti, è possibile attingere i dati dalla tabella che segue, distinguendo le ipotesi di adempimento in autotassazione e ravvedimento operoso.

DICHIARAZIONE IRAP – ASPETTI GENERALI

Versamenti

I CODICI TRIBUTI PER LA COMPILAZIONE DEL MODELLO F24		
ADEMPIMENTO	DESCRIZIONE	CODICE
ADEMPIMENTI DICHIARATIVI	Irap – saldo	3800
	interessi pagamento dilazionato tributi regionali	3805
	Irap - acconto prima rata	3812
	Irap - acconto seconda rata o acconto in unica soluzione	3813
	Irap- versamento mensile - art. 10 bis, comma 1, D.Lgs. 446/1997	3858
RAVVEDIMENTO OPEROSO	sanzione pecuniaria Irap	8907
	interessi sul ravvedimento Irap - art. 13 D.Lgs. 472 del 18/12/1997	1993

Per quanto riguarda le sanzioni derivanti dall'omesso o insufficiente versamento (sanabile con l'istituto del ravvedimento operoso), esse sono state oggetto di due importanti interventi.

Il ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2015 (dal 1.1.2015)

Riferimento nell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997	Riduzione delle sanzioni
lettera a)	1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro 30 giorni dalla data della sua commissione [N.B.: si ricorda che, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo]
lettera a-bis)	1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti nella determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore)
lettera b)	1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore)
lettera b-bis)	1/7 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore)
lettera b-ter)	1/6 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore)

Il ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2016 (dal 1.1.2016)

La Legge di Stabilità 2016 (Legge 208/2015) ha anticipato al 01/01/2016 le riduzioni delle sanzioni per omessi versamenti per i contribuenti, previste dall'art. 15 del Decreto Legislativo 158/2015. Ai sensi di tale articolo, per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta del 50%.

Il testo del nuovo art. 13 D.Lgs. 471/1997 prevede che la misura della sanzione, nel caso di versamenti eseguiti entro 90 giorni, passi dal 30% al 15%.

A partire dal 01/01/2016 l'importo della sanzione sarà pertanto pari a:

- 0,1% se il pagamento avviene entro 14 giorni;
- 1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene tra il 15° ed il 30° giorno;
- 1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene entro il 90° giorno;
- 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata se il versamento entro 1 anno;
- 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo;
- 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata se il ravvedimento avviene oltre due anni.



Società Alfa Srl (con esercizio coincidente con l'anno solare e) approva il bilancio il 20 aprile 2016 e presenta l'importo di 20.000 euro al rigo IR21 del modello Irap 2016.

L'acconto Irap per il 2016 sarà pertanto pari a 20.000 euro, di cui 8.000 euro da versare a titolo di primo acconto entro il 16 giugno (salvo maggiorazione e/o rateizzazione) e 12.000 euro a titolo di seconda rata entro il 30 novembre.

SEZIONE REGIONI						
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese ril.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
07	3812	0101	2016	8.000 , -		
				, -		
				, -		
				, -		
				, -		
				, -		
TOTALE F				F		SALDO (E-F)

SEZIONE REGIONI						
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
07	3813		2016	12.000 ,	,	
				,	,	
				,	,	
				,	,	
				,+/-	+/-	SALDO (E-F)
			TOTALE E	F		

DICHIARAZIONE IRAP FRONTESPIZIO



Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell' art. 13 D.lgs. n.196/2003 in materia di protezione dei dati personali

Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti all'interessato. Infatti, il d.lgs. n.196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali personali.

Finalità del trattamento

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.

I dati acquisiti potranno essere comunicati a soggetti pubblici o privati solo nei casi previsti dalle disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali (art. 19 del d.lgs. n. 196 del 2003). Potranno, inoltre, essere pubblicati con le modalità previste dal combinato disposto degli artt. 69 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, così come modificato dalla legge n. 133 del 6 agosto 2008 e 66-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

Conferimento dei dati

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per potersi avvalere degli effetti delle disposizioni in materia di dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni amministrative o, in alcuni casi, penali.

L'indicazione del numero di telefono o cellulare, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

Modalità del trattamento

I dati acquisiti verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali.

Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria, professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

Titolare del trattamento

L'Agenzia delle Entrate, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

Responsabili del trattamento

Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sogei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.

Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili.

Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

Diritti dell'interessato

Fatte salve le modalità, già previste dalla normativa di settore, per le comunicazioni di variazione dati e per l'integrazione dei modelli di dichiarazione e/o comunicazione l'interessato (art. 7 del d.lgs. n. 196 del 2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, oppure per cancellarli o opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge. Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:

Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d – 00145 Roma.

Consenso

L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.

Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto previsto dalla legge.

La presente informativa viene data in via generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.

DICHIARAZIONE IRAP – FRONTESPIZIO

Frontespizio

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)
DATI DEL CONTRIBUENTE	Dichiarazione UNICO			
	PARTITA IVA	Indirizzo di posta elettronica		Telefono Fax
Persone fisiche	Cognome		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita		Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐ Provincia
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale			
	Data bilancio/rendiconto o effetto fusione/scissione giorno mese anno	Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto giorno mese anno dal	Periodo d'imposta giorno mese anno al	Stato Natura giuridica Situazione
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE	Codice fiscale (obbligatorio)		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
	Cognome	Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐ Provincia Telefono
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia Telefono
	Data carica giorno mese anno	Data di inizio procedura giorno mese anno	Procedura non ancora terminata	Data di fine procedura giorno mese anno
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	IQ ☐ IP ☐ IC ☐ IE ☐ IK ☐ IR ☐ IS ☐	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario		Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	Situazioni particolari	Codice	FIRMA DEL DICHIARANTE	
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Soggetto		Codice fiscale	
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE				
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE				
VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.		Codice fiscale del C.A.F.	
	Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997		FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato			
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione			
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione		Ricezione altre comunicazioni telematiche	
	Data dell'impegno giorno mese anno	FIRMA DELL'INCARICATO		

Il frontespizio del modello Irap si compone di due facciate:

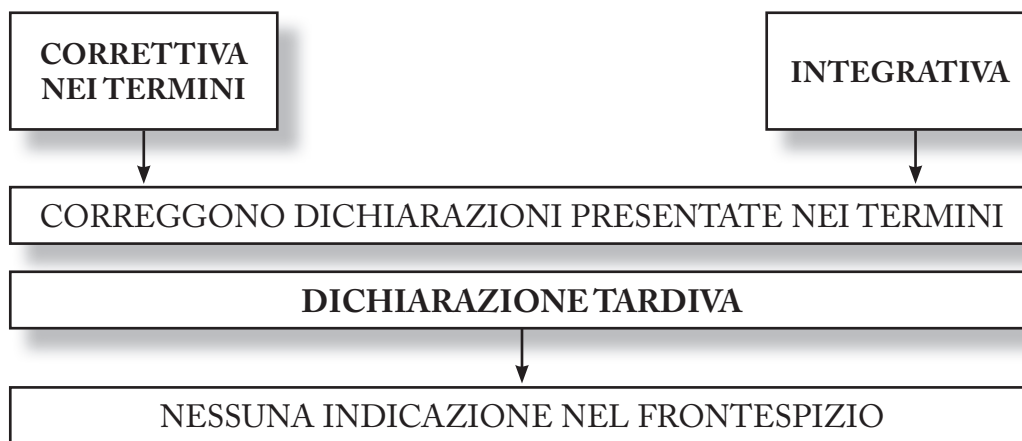
1. la prima contiene l'informativa relativa al trattamento dei dati personali;
2. la seconda comprende i riquadri che si riferiscono:
 - al tipo di dichiarazione;

CODICE FISCALE | | | | | | | | | | | | | |

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali

TABELLA - CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA				
CODICE	DESCRIZIONE		CODICE	DESCRIZIONE
01	Abruzzo		12	Molise
02	Basilicata		13	Piemonte
03	Bolzano		14	Puglia
04	Calabria		15	Sardegna
05	Campania		16	Sicilia
06	Emilia Romagna		17	Toscana
07	Friuli Venezia Giulia		18	Trento
08	Lazio		19	Umbria
09	Liguria		20	Valle d'Aosta
10	Lombardia		21	Veneto
11	Marche			

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		Dichiarazione integrativa (art. 2 co. 8-ter, DPR 322/98)		Eventi eccezionali	



- **Dichiarazione correttiva nei termini**

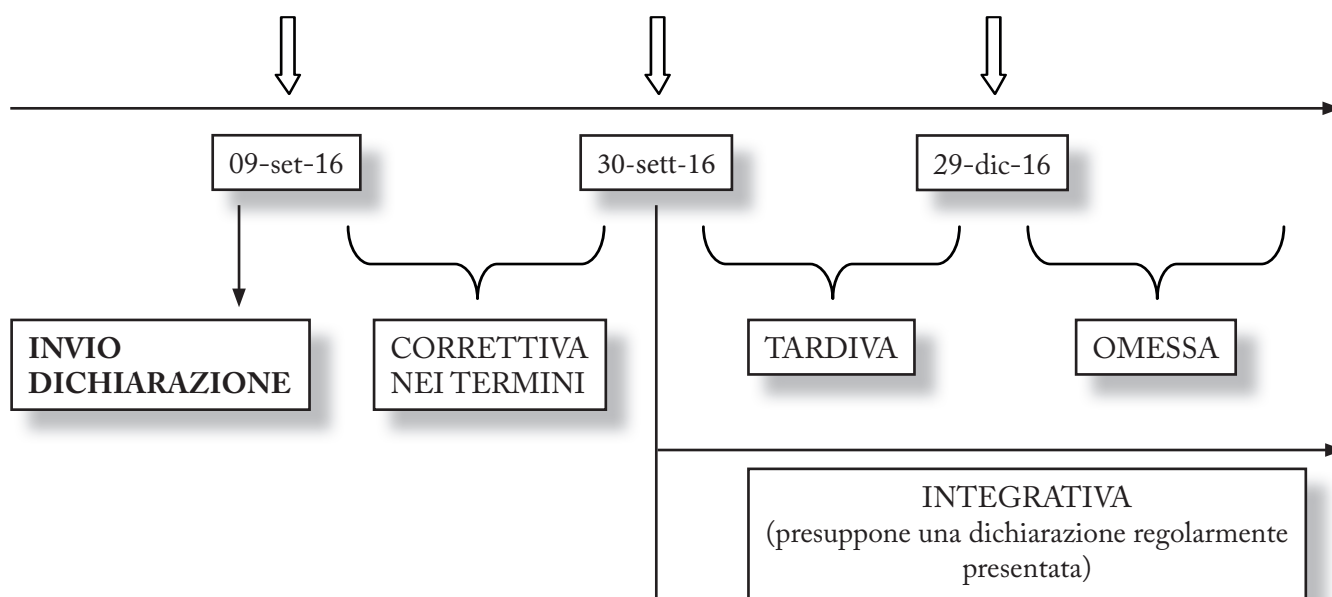
La casella “**correttiva nei termini**” va barrata quando la dichiarazione viene ripresentata entro i **termini ordinari**, in sostituzione di una precedente dichiarazione errata: essa si sostituisce integralmente alla prima e consente al contribuente di esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte, di evidenziare ritenute, crediti di imposta, ...

Proprio perché riproposta entro i termini di scadenza, non è prevista l’irrogazione di alcuna sanzione, ma deve essere effettuato il versamento di quanto dovuto a titolo di eventuale maggiore imposta.

- **Dichiarazione integrativa**

Il contribuente che, avendo validamente e tempestivamente presentato la dichiarazione originaria, scaduti i relativi termini ordinari, intende correggere errori od omissioni, può presentare una **dichiarazione integrativa**.

Si ricorda che **la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza dei termini si considera valida**, salvo l’applicazione delle sanzioni previste dalle legge.



In particolare, se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente entro lo stesso termine il pagamento di una **sanzione di 25 euro**, pari ad 1/10 di 258 euro, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi.

La dichiarazione presentata dopo 90 giorni si considera omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta che risulta dovuta.

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria.

La rettifica della dichiarazione originaria può essere a favore del fisco o del contribuente.

Nel primo caso va compilata la casella **“dichiarazione integrativa”**, indicando:

- il **codice 1**, nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. 322/1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di minor reddito o, comunque, di un minor debito d'imposta o di un maggior credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997;
- il **codice 2**, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, commi 634 - 636, L. 190/2014, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997. L'Agenzia delle Entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferibili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti) dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

Nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa, è necessario evidenziare quali quadri o allegati della dichiarazione originaria siano stati modificati. Pertanto, nelle caselle relative ai quadri compilati presenti nel riquadro *“firma della dichiarazione”* e nelle caselle presenti nel riquadro *“tipo di dichiarazione”* del frontespizio della dichiarazione integrativa, al posto della barratura deve essere indicato uno dei seguenti codici:

- 1 → quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria che in quella integrativa.
- 2 → quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria.
- 3 → quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente in quella integrativa.

Qualora l'errore o l'omissione comporti un minor reddito, e quindi un minor debito di imposta o un maggior credito a favore del contribuente, va barrata la casella **“dichiarazione integrativa a favore”** (ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis D.P.R. 322/1998) che deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (30 settembre 2017).

Tale casella va barrata anche per presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-bis D.P.R. 322/1998, per correggere errori ed omissioni non rilevanti per la determinazione della

base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano d'ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

La casella “**Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, D.P.R. 322/98)**” va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8-ter, del D.P.R. n. 322 del 1998, allo scopo di **modificare l'originaria richiesta di rimborso** dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.

Tale dichiarazione va presentata **entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione**, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 del citato D.P.R. n. 322 del 1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.



In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal comma 8-ter, contenga anche la correzione di errori od omissioni non va barrata la presente casella ma deve essere barrata la casella “Dichiarazione integrativa a favore” ovvero “Dichiarazione integrativa” a seconda della tipologia di correzioni effettuate.

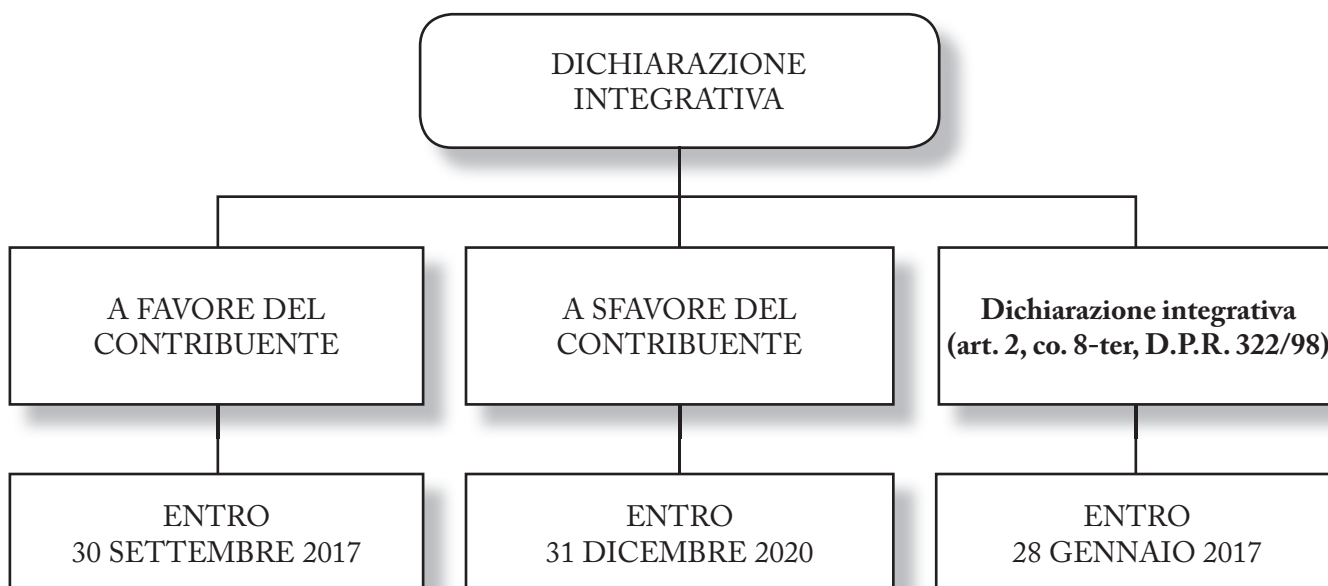


Tabella riassuntiva

entro il 30.09.2016 (oppure entro il 9° mese successivo al termine del periodo di imposta)	Dichiarazione tempestiva presentata per la prima volta.	Non barro alcuna casella
	Dichiarazione tempestiva che sostituisce una precedente dichiarazione (nessuna sanzione relativa al modello, possibili sanzioni relative a insufficienti versamenti).	Barrare la casella “correttiva nei termini”

dal 01.10.2016 al 29.12.2016 (oppure entro 90 giorni dal termine mobile)	Dichiarazione tardiva, ma valida, presentata per la prima volta (le sanzioni possono essere ridotte con ravvedimento operoso). Oltre il 29.12 (oppure oltre 90 giorni dal termine mobile), la dichiarazione, anche se presentata, si considera comunque omessa e non è possibile attivare il ravvedimento operoso.	Non barro alcuna casella
dal 01.10.2016 al 28.01.2017	Modifica della destinazione degli importi a credito, traslandoli da richiesta di rimborso a richiesta di compensazione, mediante la presentazione di una dichiarazione entro il termine di 120 giorni dalla scadenza di presentazione originaria del modello, a condizione che il rimborso non sia già stato concesso (articolo 2, comma 8-ter D.P.R. 322/1998).	Barrare la casella “dichiarazione integrativa art. 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998”
dal 01.10.2016 al 30.09.2017	Dichiarazione presentata per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l’indicazione di un maggior valore della produzione o, comunque, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito nella dichiarazione presentata nei termini, oppure entro i 90 giorni successivi (l’eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere utilizzato in compensazione, ovvero richiesto a rimborso). Non si applicano sanzioni.	Barrare la casella “dichiarazione integrativa a favore”
Dal 01.10.2016 al 30.09.2017	Dichiarazione presentata per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell’imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all’esercizio dell’attività di controllo, contenuti nella originaria dichiarazione presentata nei termini o nei 90 successivi. Non si applicano sanzioni.	Barrare la casella “dichiarazione integrativa a favore”
Dal 01.10.2016 al 31.12.2020	Dichiarazione presentata, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l’indicazione di un minor valore della produzione o, comunque, di un minor debito d’imposta o di un maggior credito (fatta salva l’applicazione delle sanzioni) nella dichiarazione presentata nei termini, oppure entro i 90 giorni successivi.	Barrare la casella “dichiarazione integrativa” e specificare nei quadri il tipo di modifica apportata

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA				
			Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa X	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)
						Eventi eccezionali

LA BARRATURA DELLA CASELLA RICHIEDE LA SPECIFICA DEL TIPO DI CORREZIONE APPORTATA ALL'INTERNO DEI SINGOLI QUADRI

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

IQ	IP	IC	IS	IK	IR	IS
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐



La casella “**Eventi eccezionali**” deve essere compilata dai soggetti che, essendone legittimati, hanno fruito per il periodo d’imposta delle agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali.

I soggetti interessati devono indicare nell’apposita casella il relativo codice desunto dalla seguente tabella:

1	Vittime di richieste estorsive e dell’usura Soggetti che, esercitando una attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive, l’articolo 20, comma 2, della legge 23 febbraio 1999, n. 44, ha disposto la proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell’evento lesivo, con conseguente ripercussione anche sul termine di presentazione della dichiarazione annuale.
2	Soggetti colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi dal 4 al 7 febbraio 2015 in alcuni territori della Regione Emilia-Romagna Per i contribuenti che, dal 4 al 7 febbraio 2015, avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori della Regione Emilia-Romagna colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi a febbraio 2015, il Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze dell’8 maggio 2015 ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il 4 febbraio 2015 e il 30 settembre 2015. I Comuni e le frazioni interessate dal provvedimento di sospensione sono riportate nell’allegato A) del summenzionato Decreto. L’applicazione della sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari è subordinata alla richiesta del contribuente che dichiari l’inagibilità, anche temporanea, della casa di abitazione, dello studio professionale, dell’azienda o dell’impresa verificata dall’autorità comunale che ne dà comunicazione all’Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei successivi venti giorni.
3	Soggetti interessati dall’emergenza umanitaria legata all’afflusso di migranti dal Nord Africa Per i soggetti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa alla data del 12 febbraio 2011 nel comune di Lampedusa e Linosa, interessati dall’emergenza umanitaria legata all’afflusso di migranti dal Nord Africa, per i quali l’OPCM n. 3947 del 16 giugno 2011 ha previsto la sospensione dal 16 giugno 2011 al 30 giugno 2012 dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti tributari scadenti nel medesimo periodo; la sospensione è stata ulteriormente prorogata fino al 15 dicembre 2016 dall’art. 1, co. 599, L. 208/2015.
4	Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell’apposita casella il codice 4;
5	Imprese di autotrasporto e piccole imprese creditrici dell’Iva Per le imprese di autotrasporto e per le piccole imprese, come definite ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE, che vantano crediti nei confronti dell’ILVA S.p.A. per prestazioni effettuate a favore della medesima società prima del deposito della domanda di accertamento dello stato di insolvenza, l’art. 2 comma 8-bis D.L. 1/2015 convertito, con modificazioni, dalla L. 20/2015, ha sospeso i termini dei versamenti dei tributi erariali che scadono nel periodo compreso tra il 6 marzo 2015 e il 15 settembre 2015.
30	Stato di emergenza Con riferimento alle disposizioni previste dalla legge di stabilità 2016, indicano questo codice i soggetti aventi la sede legale o la sede operativa in zone colpite da eventi calamitosi con danni riconducibili all’evento e individuati con la medesima ordinanza della Presidenza del Consiglio dei ministri con la quale è stato dichiarato lo stato di emergenza e nei confronti dei quali non opera la sospensione né il differimento dei tributi ai sensi del comma 2, dell’art. 9 L. 212/2000. Questi soggetti hanno la facoltà di chiedere la rateizzazione dei tributi che scadono nei sei mesi successivi alla dichiarazione dello stato di emergenza.

L'istanza per l'ottenimento della rateizzazione, fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, deve essere presentata al competente ufficio, secondo modalità e termini stabiliti con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 1, co. 429 L. 208/2015).

Nella particolare ipotesi in cui un contribuente abbia usufruito di agevolazioni disposte da più provvedimenti di legge dovrà indicare il codice relativo all'evento che ha previsto il maggior differimento del termine di presentazione della dichiarazione o dei versamenti.

DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA		Dichiarazione UNICO	
	Indirizzo di posta elettronica		Telefono	Fax

Il frontespizio prosegue richiedendo l'indicazione del numero di partita Iva eventualmente posseduta dal contribuente.

Nella **casella "Dichiarazione Unico"**, è necessario specificare il collegamento con la dichiarazione presentata ai fini delle imposte dirette, così identificato:

- 1 modello Unico PF;
- 2 modello Unico SP;
- 3 modello Unico SC;
- 4 modello Unico ENC, da utilizzarsi anche dalle Amministrazioni ed enti pubblici non assoggettati ad Ires.

L'indicazione del **numero di telefono o cellulare**, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e può essere utile per ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni ed aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

Il modello prosegue poi richiedendo i dati anagrafici del contribuente, distinguendo gli stessi in relazione alla forma giuridica adottata.

Persone fisiche	Cognome		Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐ Provincia
	Data di nascita		Comune (o Stato estero) di nascita		
	giorno	mese	anno		

Per **le persone fisiche**, vanno indicati: il cognome, il nome, il sesso, la data, il comune e la provincia di nascita. Il contribuente nato all'estero deve indicare, invece del comune, lo Stato di nascita e lasciare in bianco lo spazio relativo alla provincia.

Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale											
	Data bilancio/rendiconto o effetto fusione/scissione			Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto			Periodo d'imposta			Stato	Natura giuridica	Situazione
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno			

In caso di variazione della sede legale o del domicilio fiscale rispetto alla dichiarazione del precedente periodo d'imposta, devono essere indicati nelle apposite caselle il mese e l'anno di variazione.

Data bilancio/rendiconto o effetto fusione/scissione			Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto			Periodo d'imposta			Stato	Natura giuridica	Situazione
giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno			

DICHIARAZIONE IRAP – FRONTESPIZIO

Frontespizio

Devono, inoltre, essere indicati: la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, il termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o del rendiconto e la data di inizio e di termine del periodo d'imposta; tali dati sono utili ai fini di verificare la tempestività della presentazione del modello e della effettuazione dei versamenti. Nella casella "Stato" deve essere indicato l'apposito codice desunto dalla tabella che segue:

codice	stato della società o ente all'atto della presentazione della dichiarazione
1	Soggetto in normale attività
2	Soggetto in liquidazione per cessazione di attività
3	Soggetto in fallimento o in liquidazione coatta amministrativa Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio
4	Soggetto estinto

Per la **natura giuridica** occorre fare riferimento alla seguente tabella:

TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA			
CODICE	SOGGETTI RESIDENTI	CODICE	SOGGETTI RESIDENTI
1	Società in accomandita per azioni	23	Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del Tuir
2	Società a responsabilità limitata	24	Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del Tuir
3	Società per azioni	25	Società in accomandita semplice
4	Società cooperative e loro consorzi iscritti nei registri prefettizi e nello schedario della cooperazione	26	Società di armamento
5	Altre società cooperative	27	Associazione fra artisti e professionisti
6	Mutue assicuratrici	28	Aziende coniugali
7	Consorzi con personalità giuridica	29	GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
8	Associazioni riconosciute	50	Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
9	Fondazioni	51	Condomini
10	Altri enti ed istituti con personalità giuridica	52	Depositi I.V.A.
11	Consorzi senza personalità giuridica	53	Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
12	Associazioni non riconosciute e comitati	54	Trust
13	Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	55	Amministrazioni pubbliche
14	Enti pubblici economici	56	Fondazioni bancarie
15	Enti pubblici non economici	57	Società europea
16	Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica	58	Società cooperativa europea
17	Opere pie e società di mutuo soccorso	59	Rete di imprese
18	Enti ospedalieri		
19	Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale		
20	Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo		
22	Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia		

Per la indicazione della "Situazione" è necessario fare riferimento ai seguenti codici, sempre rammentando che, nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio.

CODICE	SITUAZIONE DELLA SOCIETÀ O ENTE RELATIVAMENTE AL PERIODO DI IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA DICHIARAZIONE
1	Periodo d'imposta che inizia dalla data di messa in liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa*
2	Periodi d'imposta successivi a quello di dichiarazione di fallimento o di messa in liquidazione*
3	Periodo d'imposta in cui ha avuto termine la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa*
4	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per fusione o incorporazione
5	Periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società soggetta ad IRES in società non soggetta ad IRES o viceversa
6	Periodo normale d'imposta e periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione
7	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per scissione totale

Il modello richiede, inoltre, i dati relativi al soggetto dichiarante quando quest'ultimo sia diverso dal contribuente; ciò accade nelle ipotesi in cui il soggetto che sottoscrive la dichiarazione sia diverso dal contribuente cui si riferisce la dichiarazione (rappresentante anche legale, curatore, erede, ecc.)

Il riquadro deve essere compilato con l'indicazione del codice fiscale della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione, del codice di carica corrispondente nonché dei dati anagrafici richiesti.

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE	Codice fiscale (obbligatorio)										Codice carica		Codice fiscale società dichiarante									
	Cognome										Nome										Sesso (barrare la relativa casella)	
	Data di nascita giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita							Provincia			Telefono								
	Data carica giorno mese anno			Data di inizio procedura giorno mese anno				Procedura non ancora terminata		Data di fine procedura giorno mese anno												

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

- 1 Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
- 2 Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito
- 3 Curatore fallimentare
- 4 Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
- 5 Custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata)
- 6 Rappresentante fiscale di soggetto non residente
- 7 Erede
- 8 Liquidatore (liquidazione volontaria)
- 9 Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
- 10 Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993
- 11 Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
- 12 Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)
- 13 Amministratore di condominio
- 14 Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione
- 15 Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione

Nelle ipotesi in cui il dichiarante sia una società (o ente) che presenta la dichiarazione Irap per conto di un altro contribuente, deve essere compilato anche il campo denominato "Codice fiscale società dichiarante",

indicando, in tal caso, nell'apposito campo il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente.

In tale ipotesi rientrano, ad esempio, la società che indica il codice carica 9 in qualità di società beneficiaria (di società scissa) o di società incorporante (di società incorporata), la società che presenta la dichiarazione in qualità di rappresentante negoziale del contribuente, ecc. In caso di più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto.

Nel campo **“Data carica”** va indicata la data di decorrenza della carica del dichiarante diverso dal contribuente. Inoltre, nei successivi campi va indicata:

- la data (il giorno, il mese e l'anno) di inizio della procedura;
- la data di fine procedura, nella dichiarazione relativa all'anno di chiusura della stessa; fino a tale momento deve essere barrata l'apposita **casella “Procedura non ancora terminata”**.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	IQ	IP	IC	IE	IK	IR	IS	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario	
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
Situazioni particolari		Codice		FIRMA DEL DICHIARANTE						
Soggetto		Codice fiscale		FIRMA DELLA DICHIARAZIONE			FIRMA PER ATTESTAZIONE			
☐										
☐										
☐										
☐										
☐										

Il riquadro per la **Firma della dichiarazione** contiene l'indicazione:

- 1 dei quadri che sono stati compilati;
- 2 dell'esercizio dell'opzione con cui si può scegliere di far recapitare telematicamente eventuali avvisi relativi alla dichiarazione all'intermediario che trasmette il modello.

L'art. 2-bis D.L. 203/2005, disciplina le modalità attuative dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente, in base al quale l'amministrazione finanziaria invita il contribuente a fornire i necessari chiarimenti qualora dal controllo delle dichiarazioni, effettuato ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 600/1973, emerge un'imposta da versare o un minor rimborso.

I chiarimenti possono essere richiesti:

- mediante il servizio postale;
- con mezzi telematici.

Il contribuente può richiedere che l'invito a fornire chiarimenti sia inviato all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione barrando la casella “Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione dell'intermediario”. Quest'ultimo accetta di ricevere l'avviso barrando la casella “Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione” inserita nel quadro “Impegno alla trasmissione telematica”.

Se il contribuente non effettua la scelta per l'avviso telematico, la richiesta di chiarimenti sarà inviata al suo domicilio fiscale con raccomandata (comunicazione di irregolarità). La sanzione sulle somme dovute a seguito del controllo delle dichiarazioni pari al 30% delle imposte non versate o versate in ritardo, è ridotta ad un terzo (10%) qualora il contribuente versi le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità. Il citato termine di 30 giorni, in caso di scelta per

l'invio dell'avviso telematico, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'avviso all'intermediario.

LE TEMPISTICHE PER L'ADESIONE AL PREAVVISO TELEMATICO	
Contribuente che non manifesta alcuna opzione: preavviso inviato tramite raccomandata postale.	La riduzione delle sanzioni ad 1/3 spetta a condizione che il contribuente versi le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento del preavviso.
Contribuente ed intermediario che, rispettivamente, manifestano la scelta ed accettano l'incarico, di invio telematico del preavviso.	- il preavviso viene spedito telematicamente all'intermediario; - dalla data dell'invio decorrono 60 giorni di tempo per i controlli; - la riduzione delle sanzioni spetta nel caso di pagamento delle somme dovute entro i 30 giorni successivi al decorso dei 60 giorni accordati all'intermediario per i controlli (complessivamente 90 giorni).

- 3 della richiesta del contribuente di inviare all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione le comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione (art. 1, commi 634-636, della L. 190/2014). Il contribuente effettua tale richiesta barrando la casella "Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario". A sua volta, l'intermediario, accetta di ricevere le predette comunicazioni telematiche, barrando la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche", inserita nel riquadro "Impegno alla presentazione telematica".

Il contribuente ha la possibilità di evidenziare particolari condizioni che riguardano la dichiarazione, indicando un apposito codice nella casella **"Situazioni particolari"**.

Tale esigenza può emergere con riferimento a fattispecie che si sono definite successivamente alla pubblicazione del presente modello di dichiarazione, ad esempio a seguito di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in relazione a quesiti posti dai contribuenti e riferiti a specifiche problematiche.

Pertanto, questa casella può essere compilata solo se l'Agenzia delle entrate comunica (ad esempio con circolare, risoluzione o comunicato stampa) uno specifico codice da utilizzare per indicare la situazione particolare.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	IQ	IP	IC	IE	IK	IR	IS	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	Situazioni particolari		Codice	FIRMA DEL DICHIARANTE					

L'articolo 1 del D.P.R. 322/1998 prevede, ai commi da 3 a 6, che:

- la dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;
- la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale. La nullità è sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;
- la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva

DICHIARAZIONE IRAP – FRONTESPIZIO

Frontespizio

l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni;

Le istruzioni, pertanto, recepiscono tali indicazioni richiedendo la compilazione di particolari campi del frontespizio.

I dati relativi al sottoscrittore diverso dal contribuente, ivi compreso il codice di carica, devono essere indicati nell'apposito riquadro riservato al dichiarante diverso dal contribuente.

In merito ai soggetti cui è affidata la revisione contabile, e che sottoscrivono la relazione di revisione, si prospettano tre differenti ipotesi.

1. Revisione affidata ad un **revisore contabile** iscritto nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia: indicare nella casella "Soggetto", il **codice 1** oltre al codice fiscale del soggetto;

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	☐ IQ	☐ IP	☐ IC	☐ IE	☐ IK	☐ IR	☐ IS	☐ Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	☐ Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	Situazioni particolari		Codice	FIRMA DEL DICHIARANTE					
	Soggetto		Codice fiscale	FIRMA DELLA DICHIARAZIONE		FIRMA PER ATTESTAZIONE			
	1 C.F. revisore			Firma revisore					

2. Revisione affidata ad una **società di revisione** iscritta nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia: indicare il codice fiscale del responsabile della revisione (ad esempio il socio o l'amministratore) ed inserire nella casella "Soggetto", il **codice 2**. Occorre compilare, inoltre, un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare nella casella "Soggetto" il **codice 3** senza compilare il campo firma;

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	☐ IQ	☐ IP	☐ IC	☐ IE	☐ IK	☐ IR	☐ IS	☐ Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	☐ Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	Situazioni particolari		Codice	FIRMA DEL DICHIARANTE					
	Soggetto		Codice fiscale	FIRMA DELLA DICHIARAZIONE		FIRMA PER ATTESTAZIONE			
	2 C.F. responsabile revisione			Firma responsabile revisione					
	3 C.F. società revisione			Nessuna firma					

3. revisione affidata al **collegio sindacale**: vanno indicati i codici fiscali di ciascun membro del collegio sindacale che, ovviamente, dovrà anche sottoscrivere la dichiarazione; l'ipotesi richiede l'inserimento nella casella "Soggetto", per ciascun membro, del **codice 4**.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	IQ	IP	IC	IE	IK	IR	IS	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Situazioni particolari		Codice		FIRMA DEL DICHIARANTE					
Soggetto		Codice fiscale		FIRMA DELLA DICHIARAZIONE		FIRMA PER ATTESTAZIONE			
4	C.F. Presidente			Firma Presidente					
4	C.F. Sindaco effettivo 1			Firma Sindaco effettivo 1					
4	C.F. Sindaco effettivo 2			Firma Sindaco effettivo 2					
4	C.F. Sindaco effettivo 3			Firma Sindaco effettivo 3					
4	C.F. Sindaco effettivo 4			Firma Sindaco effettivo 4					

Al riguardo delle ipotesi in cui vi sia un avvicendamento dei revisori nello spazio temporale tra il rilascio della relazione e quello dell'invio della dichiarazione, le istruzioni precisano, richiamando il contenuto della RM 62/E/2011, quanto segue.

L'obbligo di sottoscrizione delle dichiarazioni annuali consente di identificare i soggetti che hanno svolto la revisione contabile e che hanno espresso un giudizio sul bilancio e deve essere coordinato con il disposto dell'art. 9, comma 5, del D.Lgs. 471/1997, il quale prevede, per i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione, una sanzione del 30% dei compensi nell'ipotesi in cui dalle omissioni nella relazione di revisione derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'Irap.

In altre parole, il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno di imposta - ancorché cessato dal suo incarico - sarà comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione dei redditi ed Irap, riferita alla medesima annualità, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. 471/1997.

In ogni caso, la nullità della dichiarazione è sanata se il soggetto tenuto a sottoscriverla vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I contribuenti che, ai sensi dell'art. 1, comma 574, L. 147/2013, utilizzano in compensazione il credito Irap per importi superiori a 15.000 euro annui ovvero che lo cedono al consolidato ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. b) D.M. 9 giugno 2004 (circolare n. 28/2014), hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) D.Lgs. 241/1997, relativamente alla dichiarazione dalla quale emerge il credito.

In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del D.P.R. 322/1998, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. A tal fine, i soggetti che esercitano il controllo, qualora sottoscrivano la presente dichiarazione anche ai fini dell'attestazione di cui al predetto decreto, sono tenuti ad apporre la propria firma nella colonna "Firma per attestazione", in corrispondenza del proprio codice fiscale.

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Chiude il frontespizio il prospetto dedicato alla apposizione del visto di conformità.

Questo riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ed è riservato al responsabile del CAF o al professionista che lo rilascia.

Negli spazi appositi vanno riportati:

- **nel caso di CAF:** il codice fiscale del responsabile del CAF e quello relativo allo stesso CAF;
- **nel caso di professionista:** va riportato il codice fiscale del professionista.

Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria firma che attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. 241/1997.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato		
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione		
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione		☐
	Ricezione altre comunicazioni telematiche		☐
Data dell'impegno		giorno	mese
		anno	
		FIRMA DELL'INCARICATO	

Si è detto che le dichiarazioni Irap debbono essere presentate esclusivamente in forma telematica e che tale invio può avvenire, oltre che direttamente ad opera del contribuente, anche per il tramite di un intermediario abilitato oppure di una società del gruppo.

Il riquadro deve essere compilato e sottoscritto dall'intermediario che presenta la dichiarazione in via telematica.

L'intermediario deve:

- riportare il proprio codice fiscale;
- riportare la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a presentare la dichiarazione;
- barrare la casella "Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione", qualora accetti la scelta del contribuente di fargli pervenire l'avviso relativo agli esiti del controllo effettuato sulla dichiarazione;
- barrare la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche", se accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire ogni comunicazione riguardante possibili anomalie presenti nella dichiarazione;
- apporre la firma.

Inoltre, nella casella relativa al soggetto che ha predisposto la dichiarazione, deve essere indicato:

- il **codice 1** se la dichiarazione è stata **predisposta dal contribuente**;
- il **codice 2** se la dichiarazione è stata **predisposta da chi effettua l'invio**.

**IAP
RIP 2016**

**Agenzia
Entrate**

A horizontal number line with 15 equal intervals, marked by vertical lines. The first interval is shaded light blue.

Mod. N.

--	--

47

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Premessa

Sez. III Imprese in regime forfetario	IQ41	Reddito d'impresa determinato forfetariamente				,00
	IQ42	Retribuzioni, compensi e altre somme				,00
	IQ43	Interessi passivi				,00
	IQ44	Valore della produzione (IQ41 + IQ42 + IQ43)				,00
Sez. IV Produttori agricoli	IQ46	Corrispettivi				,00
	IQ47	Acquisti destinati alla produzione				,00
	IQ48	Valore della produzione (IQ46 – IQ47)				,00
Sez. V Esercenti arti e professioni	IQ50	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica				,00
	IQ51	Costi inerenti all'attività esercitata				,00
	IQ52	Valore della produzione (IQ50 – IQ51)				,00
Sez. VI Valore della produzione netta			Estero		Italia	
	IQ54	Valore della produzione (Sez. I)	1	,00	2	,00
	IQ55	Valore della produzione (Sez. II)		,00		,00
	IQ56	Valore della produzione (Sez. III)		,00		,00
	IQ57	Valore della produzione (Sez. IV)		,00		,00
	IQ58	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)		,00		,00
	IQ59	Valore della produzione (Sez. V)		,00		,00
	IQ60	Totale valore della produzione		,00		,00
	IQ61	Deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446				,00
	IQ62	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti				,00
	IQ63	Deduzione per incremento occupazionale				,00
	IQ64	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente				,00
	IQ65	Deduzione per ricercatori				,00
	IQ66	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori				,00
	IQ67	Ulteriore deduzione				,00
	IQ68	Valore della produzione netta			3	
			(aliquota del settore agricolo 1	,00	altre aliquote 2	,00)

PREMESSA

Il **quadro IQ** va utilizzato dalle persone fisiche per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2015 ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

Le istruzioni non contemplano più la precisazione in forza della quale *le attività produttive, ai fini fiscali, di reddito d'impresa, (come ad es. quella di promotore finanziario) sono sempre caratterizzate dal requisito della autonoma organizzazione in quanto quest'ultimo è connaturato alla nozione di impresa (in tal senso C.M. n.45/E del 13 giugno 2008)*. Al riguardo, a puro titolo di anticipazione di quanto verrà più oltre dettagliato, rammentiamo il parere della Cassazione, la quale ha riconosciuto la possibile esistenza di attività di impresa prive di autonoma organizzazione.

Il presente quadro deve essere utilizzato dai seguenti soggetti:

- esercenti attività commerciali (titolari di redditi d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir);
- esercenti arti e professioni (titolari di redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 1, del Tuir);
- produttori agricoli titolari di reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del Tuir.

Per quanto attiene le **persone fisiche non residenti** il presupposto impositivo si verifica in caso di esercizio in Italia di attività commerciali, artistiche o professionali, per un periodo non inferiore a tre mesi, mediante stabile organizzazione o base fissa ovvero nel caso di esercizio in Italia di attività agricole. Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 12 (introdotto dall'art. 7, co. 2, D.Lgs. 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 previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione

in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'art. 116 D. Lgs. 58/1998. A tali fini, si applicano le disposizioni dell'art. 152, co. 2, Tuir. In relazione ai soggetti **esenti o esclusi**, è possibile fare riferimento alla tabella che segue:

PERSONE FISICHE ESENTI O ESCLUSE DA Irap	
Contribuenti nel regime di vantaggio	I contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 del D.L. 98/2011 sono esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive e pertanto non sono tenuti a presentare la dichiarazione Irap.
Esercenti arti e professioni di ridotte dimensioni	Gli esercenti arti o professioni che posseggono i requisiti per rientrare nel predetto regime, pur non avendolo adottato, non posseggono il presupposto dell'autonomia organizzazione e, quindi, non sono assoggettati ad Irap (C.M. 45/E/2008).
Venditori porta a porta	Gli incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta non sono tenuti alla dichiarazione e al versamento dell'Irap.
Soggetti carenti del requisito della autonoma organizzazione	Non sono soggetti passivi Irap (e, dunque, l'assimilazione alle esclusioni o esenzioni appare una forzatura, sia pure utile per la migliore comprensione) i soggetti persone fisiche che non esercitano abitualmente attività autonomamente organizzate dirette alla produzione di beni o alla prestazione di servizi.



CONTRIBUENTI IN REGIME FORFETARIO

I contribuenti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno aderito al regime forfetario di cui ai commi da 54 a 89 della L. 190/2014 non sono tenuti a presentare la dichiarazione Irap.

Il presente quadro è suddiviso in **sei sezioni**:

- le **prime cinque** attengono alla indicazione dei componenti positivi e negativi rilevanti per le diverse categorie di soggetti ai fini della determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2015.



In caso di esercizio di attività suscettibili di generare presupposti impositivi diversi (ad esempio, soggetto che eserciti sia un'attività imprenditoriale sia un'attività professionale), dovrà procedersi separatamente alla determinazione del valore della produzione compilando le sezioni corrispondenti a ciascuna attività esercitata e non è possibile operare compensazioni tra risultati positivi e risultati negativi.

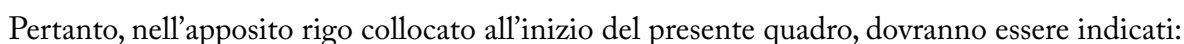
- la **sesta sezione**, attiene alla determinazione del valore della produzione netta.



Nel caso in cui il soggetto eserciti più imprese e determini il valore della produzione con i medesimi criteri dovrà essere compilata un'unica sezione.

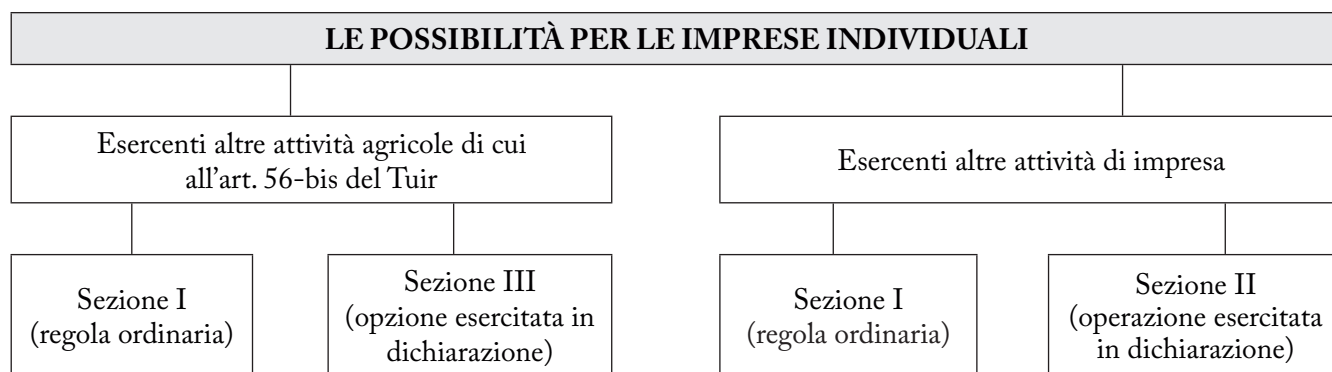
Sezione I – Imprese individuali e base imponibile Irap determinata con il metodo fiscale

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, rilevano ai fini Irap i **maggiori ricavi o compensi** non annotati nelle scritture contabili conseguenti **all'adeguamento agli studi di settore** anche se relativi al primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione gli studi o le revisioni dei medesimi.



Ai sensi dell'art. 1, co. 281 della L. 147/2013 la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, co. 7, Tuir deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

Le **modalità per la determinazione della base imponibile Irap** per le **imprese individuali** (e come vedremo **per le società di persone**) sono disciplinate dall'art. **5-bis del D.Lgs. 446/1997**: a differenza dei soggetti Ires **la base imponibile** viene determinata applicando **ad alcune voci di bilancio** le norme previste **dalle imposte sui redditi** (si assumono quindi i **valori fiscali** anziché i valori di bilancio).



La **sezione I** deve essere compilata dalle persone fisiche esercenti **attività commerciali** ai sensi dell'art. 55 del Tuir, a prescindere dal regime di contabilità adottato (c.d. metodo fiscale), che non abbiano optato, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. 446, per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali (c.d. metodo contabile).

I soggetti che per l'anno 2015 si avvalgono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dei **regimi forfetari previsti dall'art. 56bis del Tuir** (produzione di vegetali, agriturismo, altre attività agricole connesse), possono optare – compilando la sezione III in luogo della presente sezione – per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446/1997. La scelta può essere esercitata a prescindere dalle modalità di determinazione dell'imposta adottate in sede di versamenti in acconto riferiti al periodo oggetto di dichiarazione e non è vincolante per i successivi periodi.



Nella **R.M. 3/E/2012** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il rinvio all'art. 5 operato dall'art. 9 comma 2 del D.Lgs. 446/1997 va esteso anche all'art. 5-bis: le imprese agricole titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del Tuir per determinare il valore della produzione possono optare anche per l'utilizzo del metodo fiscale.

Chiarita tale situazione, che appare preliminare alla compilazione della dichiarazione, passiamo a visionare come, per i soggetti passivi, deve essere quantificata la base imponibile.

COSÌ SI DETERMINA LA BASE IMPONIBILE		
Somma: - dei ricavi d'esercizio tipici di cui al comma 1, lett. a), b), f) e g), dell'art. 85 del Tuir; - e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92 bis e 93 del Tuir.	MENO	Somma dei costi d'esercizio: - delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci; - dei servizi; - dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali.

Ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. 446, **la base imponibile è determinata** dalla differenza tra **l'ammontare dei ricavi** di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del Tuir, e **delle variazioni delle rimanenze finali** di cui agli articoli 92, 92-bis e 93 del medesimo testo unico, e **l'ammontare dei costi** delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

Non sono deducibili:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del citato decreto;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'imposta municipale propria di cui al D.Lgs. 23/2011.
- l'Imi (imposta municipale immobiliare) della provincia autonoma di Bolzano;
- l'Imis (imposta municipale semplice) della provincia autonoma di Trento;



Secondo quanto espresso dall'Agenzia nella **C.M. 60/E/2008**:

- i **componenti rilevanti** si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale;
- i **componenti negativi**, relativi alle voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali, **sono individuati in base alla classificazione civilistica del bilancio**. La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, il richiamo operato dal legislatore a tali voci deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile Irap applicando i corretti principi contabili;
- i **costi per servizi**, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, **dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992**;
- i contributi erogati in base a norme di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, ad eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.

SEZIONE I – IMPRESE ART. 5-BIS – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Sez. I Imprese art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997	IQ1	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR			,00
	IQ2	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR			,00
	IQ3	Contributi erogati in base a norma di legge			,00
	IQ4	Totale componenti positivi	Regime agevolato	2	
			1		,00
	IQ5	Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			,00
	IQ6	Costi dei servizi			,00
	IQ7	Ammortamento dei beni strumentali materiali			,00
	IQ8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali			,00
	IQ9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali			,00
	IQ10	Totale componenti negativi	Regime agevolato	2	
			1		,00
	IQ11	Valore della produzione (IQ4, col. 2 – IQ10, col. 2)			,00

Nella **sezione I del quadro IQ**, ai righi da **IQ1 a IQ4** vanno indicati i **componenti positivi** rilevanti ai fini della determinazione dell'Irap.

In particolare:

IQ1 Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR		,00				
IQ1	1. Al rigo IQ1 va indicato l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del Tuir. In particolare: a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; b) i 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; f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere; g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto. 2. i maggiori ricavi conseguenti all'adeguamento agli studi di settore indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro.					
 In base alla regola prevista dall'art. 109 del Tuir i ricavi derivanti dalla cessione di beni e prestazioni di servizi e i risarcimenti assicurativi sono rilevanti anche a fini Irap nel periodo d'imposta di competenza.						
VOCI NON RILEVANTI <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">PLUSVALENZE</td> <td> Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda; • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio). </td> </tr> <tr> <td>LAVORATORI DISTACCATI</td> <td> Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. </td> </tr> </table>			PLUSVALENZE	Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda; • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio).	LAVORATORI DISTACCATI	Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile.
PLUSVALENZE	Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda; • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio).					
LAVORATORI DISTACCATI	Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile.					
IQ2 Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR		,00				
IQ2	Al rigo IQ2 va indicato l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del Tuir; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno.					
IQ3 Contributi erogati in base a norma di legge		,00				
IQ3	Al rigo IQ3 vanno indicati i contributi erogati in base a norma di legge, ad eccezione: • di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, ferma rilevando la rilevanza di quelli parzialmente rilevanti (si evoca il caso del costo del personale che risulta deducibile, sia pure parzialmente, in relazione al godimento delle deduzioni meglio descritte nel quadro IS); • di quelli in relazione ai quali l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).					

CRITERIO DI RILEVANZA FISCALE I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, in base a disposizioni di legge, essendo riconducibili tra le sopravvenienze attive , rilevano, ai sensi del comma 3 dell'articolo 88, lettera b) del Tuir, nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto. Nel rigo, pertanto, va indicato: • l'intero ammontare dei contributi conseguiti nell'anno ed acquisiti integralmente a tassazione (senza rateazione); • la quota costante dei contributi che si intendono rateizzare; • le quote costanti dei contributi conseguiti in precedenti periodi d'imposta, oggetto di rateazione.											
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 60%;">IQ4 Totale componenti positivi</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">Regime agevolato</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">,00</td> <td style="text-align: right;">,00</td> </tr> </table>			IQ4 Totale componenti positivi	Regime agevolato	2		1	2		,00	,00
IQ4 Totale componenti positivi	Regime agevolato	2									
	1	2									
	,00	,00									
IQ4	Colonna 1	PASSAGGIO AL REGIME AGEVOLATO I contribuenti che nel periodo d'imposta successivo intendono avvalersi del regime forfetario agevolato di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della L. 190/2014 devono ricomprendere l'ammontare dei componenti positivi relativi ad esercizi precedenti a quello in cui ha effetto il nuovo regime, la cui tassazione è rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir.									
	Colonna 2	Al rigo IQ4 colonna 2 va indicata la somma dei componenti positivi indicati nei rigi da IQ1 a IQ3, aumentata dell'importo di colonna 1.									


APPROFONDIMENTO

TIPOLOGIA	DESCRIZIONE	RILEVANZA Irap
Contributi in conto esercizio	Si tratta di contributi, dovuti in base a legge o a contratto , finalizzati ad integrare i ricavi o a coprire determinati costi di gestione . Essi vanno rilevati in bilancio per competenza , indipendentemente dall'esercizio di effettiva percezione, ma quando esiste la certezza dal punto di vista giuridico di averne diritto (ad esempio, con il decreto di attribuzione del contributo, la stipula del contratto, ...).	Da un punto di vista fiscale sono considerati ricavi ai sensi dell'art. 85 comma 1 lett. g) e h) del Tuir e concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza; tali contributi, ai sensi dell'articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/73, vanno assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4%.
Contributi in c/capitale	Si tratta di contributi che non hanno una specifica destinazione , non sono volti né all'acquisizione di beni strumentali né ad integrare ricavi o a coprire costi di gestione ma sono destinati genericamente alla ristrutturazione e al potenziamento dell'apparato produttivo dell'azienda .	Da un punto di vista fiscale sono considerate sopravvenienze attive , ai sensi dell'art. 88 comma 3 lett. b) del Tuir e concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Contributi in conto impianti	Si tratta di contributi finalizzati all'acquisto o alla realizzazione di beni strumentali ammortizzabili. La loro rilevazione deve essere effettuata nell'esercizio di competenza, nell'esercizio cioè in cui l'ente erogante ha formalmente deliberato il contributo, e può avvenire secondo due distinte tecniche contabili. La prima consiste nel ridurre il costo storico del cespite del contributo concesso per il suo acquisto o realizzazione; di conseguenza l'ammortamento verrà calcolato sul costo al netto del contributo. La tecnica raccomandata è invece quella di iscrivere il contributo in conto impianti nella voce altri ricavi e proventi e riscontarlo in proporzione all'ammortamento effettuato sul bene cui si riferisce.	Assumono rilevanza fiscale le valutazioni effettuate in ambito civilistico.
-------------------------------------	---	--

Nella **sezione I del quadro IQ**, ai righi da **IQ5 a IQ10** vanno indicati i **componenti negativi** rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

In particolare:

IQ5 Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci ,00	
IQ5	Al rigo IQ5 vanno indicati i costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci.
	CRITERI DI INDIVIDUAZIONE E DETERMINAZIONE (C.M. 60/E/08): • tali componenti corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile; • gli importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti sono solo quelli di natura commerciale, e non quelli aventi natura finanziaria (proventi finanziari), peraltro non rilevanti ai fini della base imponibile dell'Irap, essendo relativi a voci di costo non richiamate dalla norma in commento; • sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci; • comprendono le imposte non recuperabili come, ad esempio, le imposte di fabbricazione; • comprendono i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale.
 I costi imputati alla voce B.6 del conto economico devono essere assunti, ai fini della loro rilevanza come componenti negative Irap, in base alle norme previste per la determinazione del reddito d'impresa (ad esempio i costi per carburanti e lubrificanti per autotrazione sono deducibili per il 2015 nel limite del 20%, sia a fini Irpef che Irap). Nella voce in commento fanno parte anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili e circoli ricreativi per il personale.	



APPROFONDIMENTO

B6. COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

Tale voce è deputata ad accogliere i costi che l'impresa ha sostenuto per **l'approvvigionamento delle materie prime e sussidiarie** necessarie per essere impiegate nella produzione, delle materie di consumo (ad esempio, cancelleria e stampati, materiali per manutenzioni e pulizie, carburanti e lubrificanti per autotrazione, ...) e delle merci oggetto di commercializzazione da parte dell'impresa.

I costi devono essere indicati:

- per **competenza**, indipendentemente dalla data del pagamento;
- **al netto di eventuali resi, sconti - di natura commerciale -, abbuoni, premi** e di qualunque imposta connessa all'acquisto;
- in base al cambio del giorno di effettuazione dell'operazione, se questa è espressa in valuta estera.

Il costo va rilevato comprensivo degli eventuali costi accessori all'acquisto (ad esempio, per le spese di trasporto) che il fornitore ha incluso direttamente nel prezzo praticato.

**COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE,
DI CONSUMO E MERCI**

**COSTI DI COMPETENZA SOSTENUTI PER
L'APPROVVIGIONAMENTO DI MATERIE/MERCI
DESTINATE ALLA PRODUZIONE E ALLA RIVENDITA**

IQ6 Costi dei servizi

,00

IQ6

La **categoria dei costi per servizi** è individuata con riferimento al contenuto **dell'art. 1 del D.M. del 17 gennaio 1992**.



Come precisato nella **C.M. 8/E/2009** tutte le volte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile Irap a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica.

Il **D.M. del 17 gennaio 1992** individua **le attività che costituiscono prestazioni di servizi**:

- ai fini dell'applicazione del limite previsto per la periodicità delle liquidazioni dell'Iva;
- ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi.

In base ai criteri individuati dall'art. 1 del D.M. per **attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi** si intendono quelle indicate nei commi da 1 a 3 dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972 e quelle elencate nel comma 4 dello stesso art. 3 nelle lettere a), b), c), e), f) e h):

- le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte;
- se effettuate verso corrispettivo:
 - le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
 - le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;

- i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni (non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;
- le somministrazioni di alimenti e bevande;
- le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.
- le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo ed oggetto, nonché le assegnazioni fatte da enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, quando hanno per oggetto concessioni o licenze relative a:
 - beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
 - diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, marchi e insegne, nonché diritti o beni simili ai precedenti;
 - contratti di ogni tipo e oggetto.
- le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
- i prestiti obbligazionari;
- le cessioni dei contratti relativi a:
 - cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;
 - cessioni e conferimenti in società ed altri enti, compresi consorzi ed associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
 - cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli posti in essere dagli autori o loro eredi, e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
- le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, anche nei rapporti tra mandante e mandatario.

COSTI RINVIATI DA PRECEDENTI ESERCIZI

Vanno indicati nel **rigo IQ6** anche le quote di costi per servizi, quali spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, sostenuti in precedenti periodi d'imposta e la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della disciplina vigente.

IMPRESE DI AUTOTRASPORTO

Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir.

COSTI PER SERVIZI NON DEDUCIBILI

I costi classificabili nell'ambito delle prestazioni per servizi individuati dal decreto 17.01.1992 **non sono tuttavia deducibili** qualora siano riconducibili nelle categorie di costi specificamente indicate dall'art. 5-bis, vale a dire:

- spese per il **personale dipendente e assimilato**;
- i compensi **per prestazioni di lavoro autonomo occasionale**, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere – di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir;

- i **compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente** di cui all'art. 50 del Tuir, ivi comprese le **collaborazioni coordinate e continuative** a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
- gli **utili spettanti agli associati in partecipazione** che hanno **apportato esclusivamente lavoro**, di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir;
- i costi sostenuti per l'impiego di personale dipendente di terzi **distaccato presso l'impresa**;
- i **compensi per attività commerciali occasionali** di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir;
- la **quota interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto o in via forfetaria;
- **perdite su crediti**;
- **l'Imu**.

Allo stesso modo, non possono essere ammessi in deduzione, tra le spese per servizi deducibili, gli oneri per interessi passivi, trattandosi di costi comunque indeducibili nel sistema Irap.

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

La **R.M.84/E/2009** aveva sostenuto che l'Iva compresa nelle spese di vitto e alloggio non certificate con fattura non poteva essere dedotta ai fini Irap in quanto non inerente. La posizione è stata opportunamente modificata con la **C.M. 25/E/2010**, ove si afferma che, in mancanza delle fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, l'imprenditore e il professionista possono dedurre dal reddito – come elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime – l'Iva non detratta, sempreché la stessa presenti la natura di “costo inerente” all'attività nel senso anzidetto.

La **limitazione al 75% della deducibilità** delle spese relative alle prestazioni in argomento, secondo quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del Tuir, come modificato dall'art. 83, comma 28-quater, del D.L. 112/2008, sarà, quindi, riferita al costo delle predette

prestazioni maggiorato dell'Iva non detratta. L'Iva non detratta relativa alle prestazioni di vitto e alloggio assume rilievo fiscale anche ai fini Irap, a condizione che l'onere risulti iscritto tra i costi che concorrono alla determinazione del valore della produzione netta da assoggettare all'imposta.

Diversamente, non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito l'Iva documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione.

LAVORO INTERINALE

Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.

LAVORATORI DISTACCATI

I **costi dei lavoratori distaccati** provenienti da altre aziende sono assimilati al costo del personale e, pertanto, non sono deducibili.

SPESE DI MANUTENZIONE

Le **spese di manutenzione** sono deducibili nei limiti del plafond prescritto dall'art. 102, comma 6 del Tuir.



L'art. 3 comma 16-quater del D.L. 16/2012 ha abrogato la disposizione in base alla quale per i beni ceduti e per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio il calcolo del **plafond del 5%** competeva in relazione al periodo di possesso. La disposizione è entrata in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29/04/2012 e **consentiva quindi di determinare il plafond di deducibilità applicando il 5% al valore dei beni ammortizzabili all'01/01/2012.**

IQ7	Ammortamento dei beni strumentali materiali	,00
IQ7	Al rigo IQ7 va indicato l'ammontare degli ammortamenti dei beni strumentali materiali secondo le regole di deduzione del Tuir (art. 102). Pertanto, non rilevano, ad esempio: • la quota di ammortamento riferito all'area su cui insistono fabbricati, oppure pertinenziale agli stessi (C.M. 36/E/2009); • in caso di rivalutazione dei beni immobili ai sensi del D.L. 185/2008, i maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva. In tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, quindi dal 2013; • la quota di ammortamento di eventuali beni patrimonio; • la quota di ammortamento non deducibile sui veicoli aziendali, ai sensi dell'articolo 164 del Tuir; • la quota di ammortamento di apparecchi e apparati per la telefonia; • la quota non inerente di eventuali beni promiscui.	
	APPROFONDIMENTO BENI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA <u>Automezzi art. 164 comma 1 lett. b) del Tuir</u>: i costi sono deducibili al 20% se relativi ad imprese o esercenti arti e professioni, all'80% se relativi ad agenti e rappresentanti e al 70% se date in uso gratuito a dipendenti. <u>Spese di telefonia fissa e mobile</u> sono deducibili all'80%.	
IQ8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali	,00
IQ8	Al rigo IQ8 va indicato ammontare degli ammortamenti dei beni strumentali immateriali (art. 103 del Tuir), compreso l'avviamento (deducibile in misura non superiore a 1/18 del costo). Si ponga attenzione al fatto che la norma non cita gli oneri pluriennali che, di conseguenza, non sono deducibili (spese di manutenzione su beni di terzi, spese di pubblicità, propaganda, per studi e ricerche di cui all'art. 108 del Tuir, spese di impianto).	
IQ9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali	,00
IQ9	Al rigo IQ9 va indicato l'ammontare dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari. DETERMINAZIONE DEGLI ONERI FINANZIARI IMPLICITI NEI LEASING (C.M. 19/E/2009) Con riferimento ai contratti di locazione finanziaria, si fa presente che l'art. 1, comma 33, lett. n), della legge finanziaria 2008 ha modificato la disposizione contenuta nell'art. 102, comma 7, del Tuir. A seguito della suddetta modifica, la "<i>quota di interessi impliciti desunta dal contratto</i>" di leasing è soggetta alle regole previste dall'art. 96 del Tuir. Pertanto, alla stregua della norma appena richiamata, occorre determinare, in base alle risultanze del contratto di locazione finanziaria, l'ammontare degli interessi passivi (impliciti nei canoni) relativi al periodo d'imposta e tenerne conto ai fini del calcolo di deducibilità di cui all'art. 96 del Tuir. Tuttavia, esigenze di semplificazione portano a ritenere che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, possano continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato, ai fini dell'Irap, dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998.	

IQ10 Totale componenti negativi		Regime agevolato	2
		1	,00
IQ10	Colonna 1	REGIME AGEVOLATO I contribuenti che nel periodo d'imposta successivo intendono avvalersi del nuovo regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della L. 190/2014, devono ricomprendere nel rigo IQ10 anche l'ammontare della somma algebrica di tutti i componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il nuovo regime, ove sia di segno negativo, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del D.P.R. 917/1986.	
	Colonna 2	la somma dei componenti negativi indicati nei righi da IQ5 a IQ9, aumentata dell'importo di colonna 1 del rigo IQ10.	
	COMPONENTI STRAORDINARI IRRILEVANTI: MINUSVALENZE Tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile Irap la norma in questione non opera alcun rinvio alla voce di costo relativa alle minusvalenze , la quale, pertanto, non risulterà rilevante ai fini del calcolo del tributo.		



LEASING FINANZIARIO E LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2014

Il leasing, o locazione finanziaria, è un contratto atipico, cioè non regolato dal codice civile, così definito dal paragrafo 2 del documento n. 1 dell'Organismo Italiano di contabilità:

“Le operazioni di leasing sono rappresentate dai contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta ed indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (riscatto). Conseguentemente con un'operazione di leasing il concedente (locatore) concede ad un utilizzatore (locatario) l'uso di un bene per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo periodico (canone) con la presenza in contratto di una opzione di acquisto del bene locato in favore dell'utilizzatore ad un prezzo contrattualmente predeterminato (c.d. opzione di riscatto).”

Il leasing finanziario si distingue da quello c.d. operativo, in quanto quest'ultimo non trasferisce i rischi ed i benefici derivanti dalla proprietà al locatario e non prevede la possibilità di riscatto del bene. Di solito, inoltre, nel leasing operativo il locatore è lo stesso fornitore del bene, il quale effettuerà direttamente eventuali spese di manutenzione e riparazione.

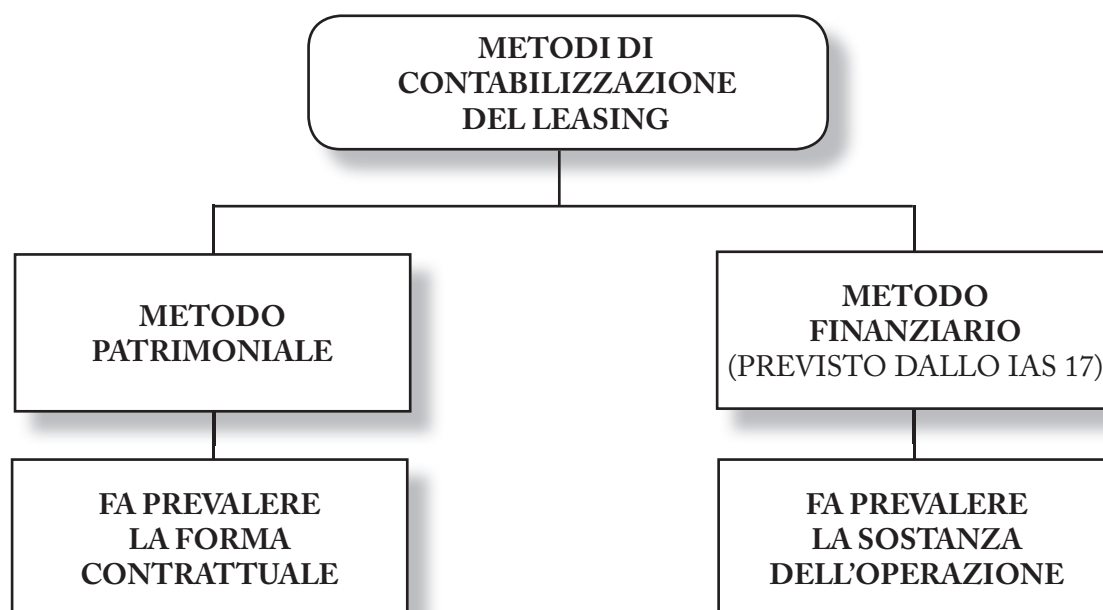
Tornando al leasing finanziario, vi sono due differenti metodologie di rilevazione contabile dell'operazione:

1. il **metodo patrimoniale**, in base al quale i contratti di leasing finanziario sono contabilizzati secondo la loro forma giuridica negoziale e quindi il locatario imputerà a conto economico i canoni di competenza di ciascun esercizio (nella voce B8 – Costi per godimento di beni di terzi) ed esporrà tra i conti d'ordine l'impegno assunto contrattualmente, unitamente all'ammontare complessivo dei canoni di leasing. Potrà iscrivere il bene nell'attivo dello stato patrimoniale solo dopo aver eventualmente

esercitato il diritto di riscatto ed esclusivamente per il prezzo di riscatto, solitamente molto basso (il bene andrà quindi ammortizzato sulla base della residua vita utile). Nell'ipotesi inoltre di corresponsione di un maxicanone iniziale, esso dovrà essere ripartito, attraverso l'utilizzo di risconti attivi, sulla base della durata contrattuale.

2. il **metodo finanziario**, che fa prevalere invece la sostanza dell'operazione rispetto alla sua forma giuridica. Il leasing è visto pertanto come un'operazione di finanziamento, un mutuo concesso dalla società di leasing all'utilizzatore. Dal punto di vista contabile pertanto il conduttore iscriverà il bene in locazione nell'attivo dello stato patrimoniale per il valore corrispondente al costo sostenuto per acquisire il bene dalla società di leasing concedente. Procederà poi ad ammortizzarlo in funzione della sua vita utile economica, mentre i canoni verranno distinti nella parte relativa alla quota capitale, da imputare a riduzione del debito verso la società di leasing, e alla quota interessi, da imputare a conto economico tra gli oneri finanziari.

Nonostante la legge delega per la riforma del diritto societario avesse previsto di introdurre a livello di Codice Civile il metodo finanziario, in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, il legislatore del D.Lgs. 6/2003 non ha agito in tal senso, non modificando la disciplina vigente, basata sull'applicazione del metodo patrimoniale, prevedendo però l'indicazione in nota integrativa di tutta una serie di informazioni complementari riconducibili al metodo finanziario.



L'art. 2427 comma 1 punto 22 del Codice Civile, dispone infatti che nella nota integrativa devono essere indicate: *“le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e de benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando i tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerente i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio”*.

Un prospetto contenente le indicazioni richieste è proposto nella bozza di nota integrativa al capitolo quarto.

Analizziamo ora la disciplina fiscale del leasing ovvero i presupposti per la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria, alla luce del recente intervento ad opera della legge di Stabilità 2014.

L'art. 1, commi 162 e 163, della L. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) ha apportato importanti modifiche alle regole di deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per imprese e professionisti, tutte di segno favorevole ai contribuenti, novità applicabili ai contratti stipulati dal **1° gennaio 2014**.

In particolare il legislatore è intervenuto sugli articoli 54 comma 2 del Tuir, nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, e 102, comma 7 del Tuir, nell'ambito del reddito di impresa, prevedendo in estrema sintesi:

- una riduzione della durata dei leasing immobiliari, fissata in 12 anni;
- l'estensione di tale disposizione anche al settore dei lavoratori autonomi;
- la riduzione alla metà del periodo di ammortamento per la deducibilità dei leasing aventi ad oggetto beni mobili strumentali.

Si precisa che dalle novità in esame sono escluse le imprese IAS adopter, le quali, sulla base di quanto prevede lo IAS 17, sono tenute ad iscrivere il bene in leasing nello stato patrimoniale con imputazione a conto economico dell'ammortamento e della quota interessi di competenza e alle quali si applica l'art. 102 comma 2 del Tuir.

Negli ultimi anni la disciplina fiscale del leasing è stata già oggetto di rilevanti modifiche normative e si pone ora il problema di coordinare i diversi interventi normativi.

IL PRECEDENTE INTERVENTO DEL D.L. 16/2012

L'art. 4 bis del D.L. 2.3.2012 n. 16, convertito dalla L. 26.4.2012 n. 44, ha apportato una rilevante modifica all'art. 102 comma 7 del Tuir, andando a "slegare" la deducibilità dei canoni di leasing dalla durata del contratto pattuita dalla parti attraverso:

- l'eliminazione del requisito della durata minima del contratto come condizione per la deducibilità dei canoni;
- la previsione di una "durata minima fiscale", coincidente con la "vecchia" durata minima, lungo la quale ripartire, ai soli fini fiscali, l'ammontare deducibile.

Le modifiche in questione si applicano ai contratti di locazione stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012, mentre quelli perfezionati anteriormente rimangono pertanto assoggettati alle precedenti regole: la deducibilità dei relativi canoni rimane pertanto vincolata al requisito della durata minima del contratto, che, se non rispettata, determina l'integrale indeducibilità di tutti i canoni.

Ricordiamo i riferimenti temporali da tenere in considerazione in relazione alle diverse tipologie di beni per identificare la durata minima del contratto nel caso di stipula dello stesso sino al 28 aprile 2012:

- **Beni mobili**

La durata non deve essere inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti ministeriali in relazione all'attività esercitata dall'impresa (D.M. 31.12.1988) se il contratto è stipulato a partire dal 1.1.2008; non deve essere inferiore alla metà del periodo tabellare se è stato stipulato sino al 31.12.2007;

- **Autoveicoli a deducibilità limitata di cui all'art. 164 comma 1 lett. b) Tuir**

La durata non deve essere inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente fiscale. Per i contratti stipulati prima del 12.8.2006 la durata non doveva risultare inferiore alla metà del periodo di ammortamento tabellare;

- **Beni immobili**

Per i contratti stipulati fino al 3.12.2005 i canoni sono deducibili a condizione che il contratto abbia durata di almeno 8 anni; per quelli stipulati dal 4.12.2005 al 31.12.2007 la durata deve essere non inferiore alla metà del periodo di ammortamento tabellare e, in ogni caso, non inferiore a 8 anni né superiore a 15; per i contratti stipulati dal 1.1.2008 la durata deve essere non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare e, in ogni caso, non inferiore a 11 anni né superiore a 18.

I contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29.4.2012, come detto, sono assoggettati alla diversa normativa introdotta dal D.L. 16/2012: i relativi canoni possono essere dedotti indipendentemente dalla durata del contratto stesso, ma è previsto che la deducibilità fiscale debba avvenire in un arco temporale determinato in funzione del bene oggetto del contratto:

- 2/3 del periodo di ammortamento tabellare per i beni mobili (salvo i mezzi di trasporto a deducibilità limitata per i quali è prevista un periodo pari al coefficiente fiscale);
- 2/3 del periodo di ammortamento tabellare per i beni immobili, ma con un minimo di 11 anni ed un massimo di 18 anni.

Di conseguenza, se la durata pattuita del contratto di leasing è inferiore a quella minima fiscale, si genera una discrasia tra ammontare del canone imputato civilisticamente e quello deducibile fiscalmente: in ogni esercizio occorre effettuare apposite variazioni in aumento in sede dichiarativa, che hanno natura di variazioni temporanee con necessità di stanziamento della fiscalità differita attiva. L'eccedenza non dedotta sarà infatti recuperata sotto forma di variazioni in diminuzione una volta terminato il contratto.

LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2014 PER LE IMPRESE

L'intervento della Legge di Stabilità (comma 162) modifica l'art. 102, comma 7, del Tuir, per quanto riguarda la determinazione del reddito di impresa, prevedendo una "accelerazione" della deducibilità fiscale dei canoni di leasing, sia per i beni mobili che per quelli immobili.

- **Beni mobili**

Per quanto riguarda i beni mobili, il periodo minimo di riferimento per la deduzione dei canoni passa dai 2/3 a 1/2 del periodo di ammortamento fiscale, con l'eccezione delle autovetture aziendali non strumentali e non assegnate per le quali la deduzione è ancora in quattro anni (periodo pari all'ammortamento fiscale).

Se quindi un bene mobile ha una durata di ammortamento di 8 anni, la deduzione dei canoni di leasing potrà avvenire in un periodo minimo di 4 anni. Se il contratto ha invece durata inferiore, ad esempio 3 anni, sarà necessario procedere con doppio binario, civilistico e fiscale, con stanziamento della fiscalità differita.

Se invece la durata contrattuale del leasing è superiore a quella fiscale, ad esempio 5 anni, la deducibilità fiscale è legata a quella civilistica.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

valore del bene	80.000,00
interessi	4.500,00
prezzo riscatto	8.000,00
ammortamento fiscale	8 anni
durata contratto	3 anni
canone di competenza annuale	25.500,00
importo deducibile annualmente	19.125,00

anno	canoni di competenza	importo deducibile	variazioni in aumento	variazioni in diminuzione
2015	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2016	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2017	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2018		19.125,00		19.125,00
	76.500,00	76.500,00	19.125,00	19.125,00

Deducibilità leasing beni mobili per imprese

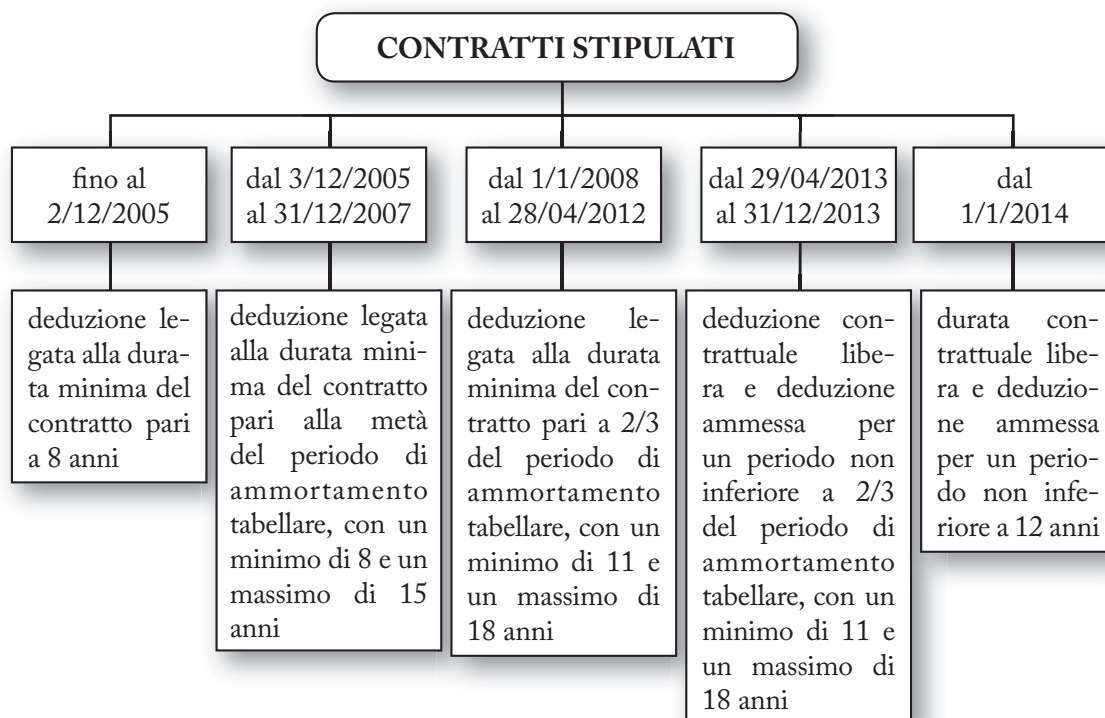


- Beni immobili**

Per quanto riguarda i beni immobili, con riferimento al reddito di impresa, **la Legge di Stabilità 2014 porta a 12 anni il termine per la deduzione fiscale dei canoni di leasing.**

Resta ferma la necessità di rendere indeducibile, ai sensi dell'art. 36, comma 7-bis, del D.L. 223/2006, la quota capitale del canone relativa al terreno sottostante, attraverso il procedimento di scorporo del valore dell'area.

Deducibilità leasing beni immobili per imprese



Se la durata del contratto di leasing immobiliare è inferiore a 12 anni, si renderà necessario effettuare specifiche variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi al fine di riprendere a tassazione la parte dei canoni imputati a bilancio non deducibili fiscalmente e stanziare la relativa fiscalità differita, con la “complicazione” di dover gestire anche la componente terreno non deducibile, pari al 20% (30% per i fabbricati industriali) dell’intero costo del bene.

La circolare dell’Agenzia n. 17/E del 29 maggio 2013 ha precisato che a tal fine è necessario innanzitutto individuare la quota capitale e quella interessi in relazione alla durata minima fiscale di deduzione del bene (dal 2014 12 anni) e poi procedere allo scorporo della quota riferibile al terreno. Nel caso quindi di durata del contratto inferiore al periodo minimo di deduzione fiscale, è sul valore fiscale del canone di leasing (e non su quello imputato a bilancio) che si dovrà procedere allo scorporo della percentuale riferibile al terreno.

La quota non dedotta per effetto dello scorporo andrà ad incrementare, come precisato dalla circolare n. 11/E/2007, il costo fiscalmente riconosciuto del bene dopo il riscatto.

Nel caso di “doppio binario” e cessione a terzi a titolo oneroso del contratto di leasing, l’impresa cedente rileverà una sopravvenienza attiva pari al valore normale del bene al netto dei canoni ancora da corrispondere, e i canoni recuperati come variazioni in aumento saranno dedotti integralmente nell’esercizio stesso della cessione.

DECORRENZA NUOVE DISPOSIZIONI

Il nuovo assetto normativo ha effetto per i contratti di leasing sottoscritti a partire dall’entrata in vigore della Legge 147/2013, ovvero dal 1° gennaio 2014.

Come precisato dalla Circolare Assilea 2/2014, anche l’eventuale novazione intervenuta dopo il 1° gennaio 2014 di contratti stipulati originariamente ante 1° gennaio 2014 può beneficiare delle nuove regole, in quanto comporta la cessazione del contratto originario e la stipula di uno nuovo.

In merito Assilea rileva come, ai sensi dell'art. 1230 Cod. civ., la novazione possa essere oggettiva o soggettiva, ma in entrambi i casi è necessario il c.d. "animus novandi", cioè la volontà di estinguere l'obbligazione precedente per sostituirla con una nuova (in tal senso la Cass. Civ. Sez. III, n. 5665 del 9 marzo 2010).

Con riferimento al leasing immobiliare, la circolare indica che i criteri per stabilire la trasformazione del bene originario in uno nuovo e diverso, comportando la novazione oggettiva del contratto, vanno ricercati nelle fattispecie contemplate dall'art. 3 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con D.P.R. 380/2001, ovvero:

- interventi di manutenzione ordinaria
- interventi di manutenzione straordinaria
- interventi di restauro e risanamento conservativo
- interventi di ristrutturazione edilizia
- interventi di nuova costruzione
- interventi di ristrutturazione urbanistica

Mentre i primi due interventi, manutenzione ordinaria e straordinaria, non comportano novazione oggettiva, in tutti gli altri casi questa è riscontrabile.

Il tema della novazione potrebbe risultare di particolare interesse per la stipula di leasing immobiliari da parte dei lavoratori autonomi: l'eventuale novazione nel 2014 di un contratto stipulato tra il 1.1.2010 e il 31.12.2013 rimetterebbe "in pista" la deducibilità dei relativi canoni ai sensi del novato art. 54 comma 2 Tuir.



LEGGE - Finanziaria 2014 – Rivalutazione beni di impresa e partecipazioni – commi da 140 a 146, L. 147/2013 (c.d. Legge di stabilità 2014)

La norma prevede la rivalutazione dei beni d'impresa, mobili ed immobili, e delle partecipazioni riservata alle società di capitali ed enti commerciali che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

La rivalutazione va effettuata nel bilancio 2013 e deve riguardare tutti i beni risultanti dal bilancio al 31.12.2012 appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d'imposta. È possibile provvedere all'affrancamento, anche parziale, di tale riserva mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dei redditi e dell'Irap in misura pari al 10%.

Il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (dal 2016) tramite il versamento di un'imposta sostitutiva, in tre rate annuali senza interessi.

Da tale periodo d'imposta si potrà tenere conto del valore rivalutato al fine di:

- dedurre maggiori quote di ammortamento;
- determinare il plafond sul quale calcolare la deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione (5%).

Si verranno a creare negli esercizi 2013, 2014 e 2015 delle differenze temporanee che dovranno essere gestite mediante variazioni in aumento dei rispettivi ammortamenti.

In caso di cessione, assegnazione ai soci / autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, la plus/minusvalenza è calcolata con riferimento al costo del bene antecedente alla rivalutazione.



Rivalutazione beni di impresa e partecipazioni nel BILANCIO 2015 – Legge di Stabilità 2016

La L. 208/2015 (art. 1, co. da 889 a 896) ha riproposto la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni possedute da società di capitali ed enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

Si può procedere alla rideterminazione del costo d'acquisto dei beni di impresa, ad esclusione degli immobili merce, e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014; la rideterminazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

La rivalutazione va eseguita nel bilancio 2015 (per i soggetti con esercizio coincidente all'anno solare) e va annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

Il saldo attivo di rivalutazione, da imputarsi contabilmente a capitale o ad una riserva in sospensione di imposta, può essere affrancato, in tutto o in parte, con applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del 10%. Il maggior valore dei beni derivante dalla rivalutazione è invece riconosciuto ai fini Ires ed Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo (2018) a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (ad eccezione dei beni immobili per i quali il riconoscimento ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017), a seguito del versamento di un'imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del:

- 16% per i beni ammortizzabili;
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Le imposta sostitutive, sia per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione che per il riconoscimento del maggior valore di beni e partecipazioni, vanno versate in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Sono comunque compensabili con eventuali crediti disponibili.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (1° gennaio 2019), si dovrà far riferimento al costo del bene prima della rivalutazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze.



CANONI DI LEASING

Sulla base delle indicazioni fornite nella C.M. 8/E/2009 il **costo dei canoni di leasing è deducibile** per la parte riferita alla quota capitale del canone di locazione mentre la **quota interessi risulta indeducibile**.

Per la determinazione degli interessi passivi impliciti, in applicazione dell'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 la formula da utilizzare è la seguente:

$$\text{INTERESSI PASSIVI} = \text{CANONI DI COMPETENZA} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} * \text{n. giorni del periodo}}{\text{n. giorni di contratto}} \right)$$

- Nel caso di beni a **deducibilità limitata** (ad esempio le autovetture) la quota di interessi passivi individuabile a fini Irap è solo quella proporzionalmente riferibile ai canoni deducibili secondo la seguente formula:

Canoni di competenza + Iva indetraibile $\frac{18.075,99}{* 100 * 20\%}$

.00

SEZIONE II – IMPRESE INDIVIDUALI E BASE IMPONIBILE IRAP DETERMINATA CON IL METODO CONTABILE

Sez. II Imprese art. 5 D.Lgs. n. 446 del 1997	IQ13	Ricavi delle vendite e delle prestazioni											,00
	IQ14	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti											,00
	IQ15	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione											,00
	IQ16	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni											,00
	IQ17	Altri ricavi e proventi											,00
	IQ18	Totale componenti positivi											,00
	IQ19	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci											,00
	IQ20	Costi per servizi											,00
	IQ21	Costi per il godimento di beni di terzi											,00
	IQ22	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali											,00
	IQ23	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali											,00
	IQ24	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci											,00
	IQ25	Oneri diversi di gestione											,00
	IQ26	Totale componenti negativi											,00
Variazioni in aumento	IQ27	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446											,00
	IQ28	Quota degli interessi nei canoni di leasing											,00
	IQ29	Perdite su crediti											,00
	IQ30	Imposta municipale propria											,00
	IQ31	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali											,00
	IQ32	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento											,00
	IQ33	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	19	,00	
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
	IQ34	Totale variazioni in aumento											,00
Variazioni in diminuzione	IQ35	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili											,00
	IQ36	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali											,00
	IQ37	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	25	,00	
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00			
	IQ38	Totale variazioni in diminuzione											,00
	IQ39	Valore della produzione (IQ18 – IQ26 + IQ34 – IQ38)											

La **sezione II** deve essere compilata **dalle persone fisiche esercenti attività commerciali** ai sensi dell'art. 55 del Tuir, in regime di **contabilità ordinaria**, che abbiano optato, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. 446/1997 (come modificato dall'art. 16, co. 4 del D.Lgs. 175/2014), per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e gli enti commerciali.



L'art. 16 del D.Lgs. 175/2014 ha modificato la **modalità** di esercizio di alcuni regimi opzionali, tra cui quello dell'opzione dell'Irap. In particolare, *“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014”* non è più necessaria la **manifestazione preventiva** dell'opzione; la stessa dovrà essere **comunicata direttamente in sede di dichiarazione dei redditi / Irap** presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale l'opzione è esercitata. Quindi per i contribuenti, società di persone ed imprese individuali in regime di contabilità ordinaria, che intendono optare per la determinazione del valore della produzione con il metodo da bilancio per il **periodo d'imposta 2016** lo potranno fare direttamente in dichiarazione, compilando il **rigo IS35** del quadro IS della dichiarazione Irap 2016.

Sez. VII Opzioni	IS33	Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca	
	IS34	Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca	
	IS35	Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca	

L'opzione vale per tre periodi ed è irrevocabile e vincola alla tenuta del regime di contabilità ordinaria, al termine dei tre anni si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, sempreché non si eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata.

In tale caso, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'articolo 5-bis per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'articolo 5.

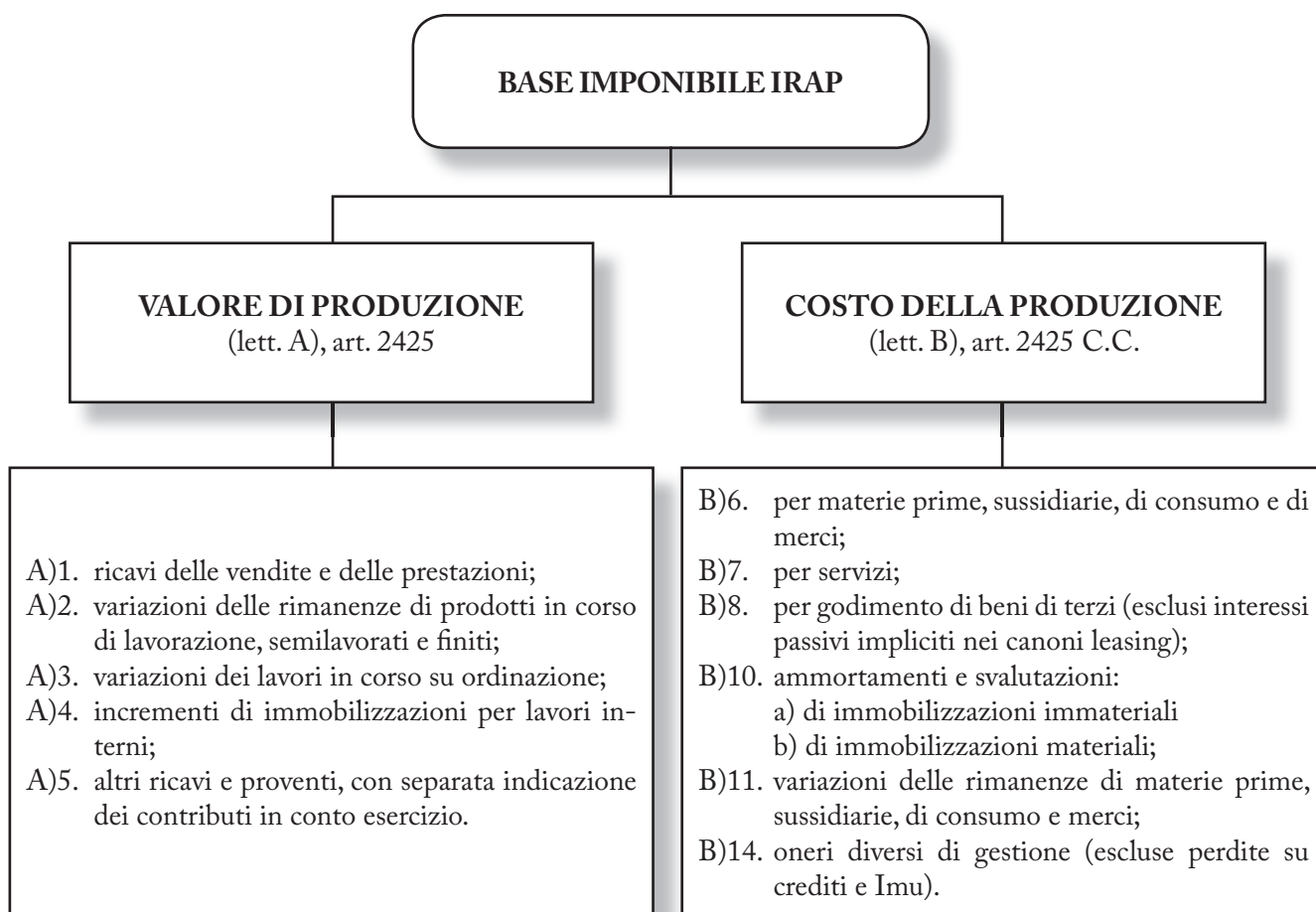
I soggetti che non possono comunicare l'opzione con la dichiarazione Irap in quanto non tenuti alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività), la comunicano utilizzando l'apposito modello disponibile, con il relativo software, nel sito www.agenziaentrate.gov.it.

La revoca deve essere comunicata con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione.

La **differente struttura di determinazione del tributo**, rispetto a quella ordinaria dettata dall'articolo 5-bis, è stata fatta discendere **dalla necessità di semplificazione** delle modalità di determinazione della base imponibile, con l'intento di separarne le regole rispetto alla determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Il tutto deve essere inquadrato nell'ambito del graduale processo di trasformazione dell'imposta da tributo erariale a tributo regionale e delle province autonome.

Ai sensi **dell'art. 5 del D.Lgs. 446**, la base imponibile è costituita dalla differenza **tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12), e 13)**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.



I successivi commi, invece, forniscono le regole applicative, così come schematizzato nella tabella che segue.

LA STRUTTURA DELL'ARTICOLO 5 DEL DECRETO IRAP		
COMMA	RUBRICA	CONTENUTO IN SINTESI
Comma 3	Indeducibilità	Elencazione dei componenti negativi non ammessi in deduzione a prescindere dalla loro collocazione a conto economico.
	Interessi impliciti su leasing	Rimane indeducibile la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, ma muta il criterio di quantificazione, ora legato al piano finanziario del contratto (vedi oltre le semplificazioni adottate).
	Concorrenza al reddito di particolari poste	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 patrimonio, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.
	Deduzione di elementi non imputati al conto economico	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.
Comma 4	Correlazione	I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

		Può essere, ad esempio, il caso: - dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico; - delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20.
Comma 5	Salvaguardia	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.

Schematicamente, il richiamo sintetico alle voci rilevanti può essere così rappresentato:

Componenti positivi rilevanti	
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni
A.2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione
A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
A.5	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
Componenti negativi rilevanti	
B.6	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
B.7	Costi per servizi
B.8	Costi per godimento di beni di terzi
B.10.a	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
B.10.b	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali
B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
B.14	Oneri diversi di gestione

In relazione ai componenti che vengono trattati in modo particolare, in termini di deducibilità o imponibilità ai fini Irap, è possibile proporre i seguenti schemi:

VOCE	DESCRIZIONE	TRATTAMENTO IRAP
SONO INDEDUCIBILI: spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9)	Si intende escludere la deduzione di detti componenti indipendentemente dalla classificazione economica, specialmente quando effettuata nella voce B14)	Sono comprese in voci rilevanti del conto economico È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
SONO INDEDUCIBILI: i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/1997	- i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir); - i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir	Sono compresi nella voce B7 del conto economico È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Sezione II – Imprese individuali e base imponibile Irap determinata con il metodo contabile

	ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell’ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (art. 53, comma 2, lett. c), Tuir).	
SONO INDEDUCIBILI:	la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria , desunta dal contratto	Gli interessi sono ricompresi nella voce B8 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
SONO INDEDUCIBILI:	le perdite su crediti	Sono ricomprese nella voce B14 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
È INDEDUCIBILE:	• l'imposta municipale propria (IMU); • l'imposta municipale immobiliare della provincia autonoma di Bolzano (IMI); • l'imposta municipale semplice della provincia autonoma di Trento (IMIS).	È ricompresa nella voce B14 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap

VOCE	DESCRIZIONE		TRATTAMENTO IRAP
contributi erogati in base a norma di legge	Non correlati a costi indeducibili e senza norma specifica che ne preveda la non tassabilità ai fini Irap	sono tassati ai fini Irap (esempio: bonus nuove assunzioni con deduzione degli incrementi dalla base imponibile – C.M. 26/E/2006)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico
	Correlati a costi indeducibili	Non debbono essere tassati ai fini Irap per evitare doppia imposizione (esempio: contributi su costo del lavoro senza deduzioni)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico È necessario operare una variazione in diminuzione
	Con norma che ne prevede espressamente la non tassabilità	Non debbono essere tassati ai fini Irap per perseguire particolari finalità menzionate nella norma istitutiva (esempio: crediti di imposta per incremento base occupazionale)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico È necessario operare una variazione in diminuzione

VOCE	DESCRIZIONE	TRATTAMENTO IRAP
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 sempre rilevanti ai fini Irap le plusvalenze e minusvalenze connesse alla cessione dei c.d. immobili patrimonio	Le plusvalenze sono collocate in voce E20, quindi è necessario operare una variazione in aumento Le minusvalenze sono collocate in voce E21, quindi è necessario operare una variazione in diminuzione
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.	L'ipotesi rappresenta una deroga di favore per il contribuente al meccanismo della determinazione della base imponibile secondo le risultanze del bilancio.	Se non risultano dal conto economico è necessario operare una variazione in diminuzione.

SEZIONE II – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Per la compilazione dei righi **della sezione II**, occorre indicare i valori contabili dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile, occorre procedere alla riclassificazione dei componenti secondo il suddetto schema.

IQ13 Ricavi delle vendite e delle prestazioni		,00
Rigo IQ13	Indicare i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata. Secondo i principi OIC la voce A1: - comprende i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica dell'impresa; - vanno indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita. Gli sconti sono quelli di natura commerciale (sconti incondizionati e sconti quantità), non gli sconti di natura finanziaria (es.: sconto di cassa per pagamento contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17; - le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie devono essere rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari); - vanno compresi nella voce anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita (occasionale) di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione.	
IQ14 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		,00
Rigo IQ14	Indicare l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno.	

IQ15 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		,00
Rigo IQ15	Indicare l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno.	
IQ16 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
Rigo IQ16	Indicare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni. Secondo i documenti OIC: - comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all'Attivo dello Stato Patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione; - gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17.	
 C.M. 26/2012: - l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 e del costo del personale iscritto nella voce B9 del conto economico, sono oneri esclusi dalla determinazione della base imponibile Irap; - i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico, relativi alla capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile Irap. Ciò significa che negli esercizi successivi le quote di ammortamento, calcolate sul valore delle immobilizzazioni che tiene conto di interessi e costi del personale capitalizzati, saranno da considerarsi interamente deducibili ai fini Irap.		
Se gli oneri finanziari/costi del personale sono capitalizzati senza transitare a conto economico, il contribuente deve apportare una variazione in aumento di pari importo, in modo da ripristinare la medesima situazione sopra commentata.		
IQ17 Altri ricavi e proventi		,00
Rigo IQ17	Indicare gli altri ricavi e proventi ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio. Secondo i documenti OIC nella voce A5 trovano collocazione: a) Proventi derivanti dalle gestioni accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche qui delle relative rettifiche: - fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.; - canoni attivi e royalties da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.; - ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole. b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi Deve trattarsi di alienazione derivante dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva) la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E 20.	

	Rientrano nella voce A5 i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10). Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16). c) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati, che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (es.: fondi per oneri per garanzie a clienti). d) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: - rimborsi spese, penalità addebitate a clienti; - proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5); - ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare) come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili; - i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari. e) Contributi in conto esercizio - sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce; - deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali vanno portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno invece compresi nelle voci C16 - Altri proventi finanziari); - i contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti; - devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).		
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">IQ18 Totale componenti positivi</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">,00</td> </tr> </table>		IQ18 Totale componenti positivi	,00
IQ18 Totale componenti positivi	,00		
Rigo IQ18	il totale dei componenti positivi indicati nei righi da IQ13 a IQ17.		

Il modello, poi, richiede la indicazione delle voci rilevanti ai fini Irap dei costi della produzione come segue:

<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">IQ19 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">,00</td> </tr> </table>		IQ19 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
IQ19 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00		
Rigo IQ19	Indicare i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci. Secondo i documenti OIC: • gli importi sono al netto di resi, sconti, abbuoni e premi;		

	• gli sconti finanziari si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari; • sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, vanno iscritti alla voce seguente B7; • le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'Iva non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo; • vanno imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati degli appositi accertamenti; • si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).
IQ20 Costi per servizi	,00
Rigo IQ20	Indicare i costi per servizi. La voce può essere così dettagliata: acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa (L'elenco che segue ha natura esemplificativa e non esaustiva): • trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci); • assicurazioni (se non addebitate come sopra); non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi; • energia elettrica, telefono, telex, acqua, gas ed altre utenze; non assumono rilevanza le limitazioni Ires alla deducibilità dei costi telefonici; • viaggio e soggiorno; • riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi; • lavorazioni eseguite da terzi; • consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile; • pubblicità e promozione; • provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti; • servizi esterni di vigilanza; • servizi esterni di pulizia; • royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce seguente B8 (es.: management fees corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante); • compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni; • costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese (il corrispondente ricavo, per l'impresa da cui dipende il personale distaccato, è classificabile nella voce A5). Costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti: • prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.; • costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti; • costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi di vitto e alloggio dal 2009; • costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti; • costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

	Costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come: • noleggio di cassette di sicurezza; • servizi di pagamento di utenze; • costi per la custodia di titoli; • commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari), • spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui; • spese istruttoria di mutui e finanziamenti, in generale tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie.	
IQ21 Costi per il godimento di beni di terzi		,00
Rigo IQ21	Indicare il costo per il godimento di beni di terzi. Sono qui compresi i costi per il godimento di beni di terzi, materiali ed immateriali, quali: • canoni per affitto di azienda; • canoni per la locazione di beni immobili ed oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell'imposta di registro, ecc.); • canoni e royalties periodici per l'utilizzo di brevetti, marchi, Know-how, software, concessioni, ecc.; • canoni per la locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc..; • canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.	
IQ22 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		,00
Rigo IQ22	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.	
IQ23 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		,00
Rigo IQ23	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.	
IQ24 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		,00
Rigo IQ24	Indicare l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno. In questa voce vanno iscritte le differenze fra rimanenze iniziali e rimanenze finali relative ai beni da magazzino indicati alla voce B6. Le differenze in più (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali) assumono segno negativo mentre le differenze in meno assumono segno positivo. La somma algebrica degli importi iscritti nelle voci B6 e B11 determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata nell'esercizio. Come per le voci A2 e A3, l'importo di questa voce tiene conto anche delle eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto e dei successivi ripristini di valore nei limiti del costo.	

IQ25 Oneri diversi di gestione	,00
Rigo IQ25	Indicare gli oneri diversi di gestione. Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette. Per i costi iscrivibili alla voce B14 può essere effettuata una classificazione analoga a quella effettuata per la voce A5 - Altri ricavi e proventi. Anche per questa voce i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi. a) Costi derivanti dalle gestioni accessorie - Costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci; - Costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci; - Costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi. b) Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi, come osservato per la voce A5, per il deperimento economico-tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa e non per un fatto straordinario. In caso contrario, la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E 21 - Oneri straordinari. Non rientrano in questa voce le minusvalenze su titoli, partecipazioni ed altre attività finanziarie (che, se ordinarie, si rilevano alla voce C17). c) Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vanno rilevate in questa voce, come precisato a proposito della voce B10 d, anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti. d) Imposte indirette, tasse e contributi Si tratta sostanzialmente di quelli di seguito elencati (qualora essi non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi): - Imposta di registro; - Imposte ipotecaria e catastale; - Tassa concessioni governative; - Imposta di bollo; - Imu - Imposta municipale propria; - Imposta comunale sulla pubblicità; - Altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali); - Imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semi-lavorati e merci; - Altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22. Per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

	e) Costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria e non straordinaria. L'elenco che segue è meramente esemplificativo: - contributi ad associazioni sindacali e di categoria; - omaggi ed articoli promozionali; - oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9; - liberalità; - abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie; - costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie; - costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.); - costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci; - differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto; - oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5).
IQ26 Totale componenti negativi	.00
Rigo IQ26	Indicare il totale dei componenti negativi indicati nei rigi da IQ19 a IQ25.

Come appare intuibile, restano pertanto **esclusi dalla determinazione della base di riferimento Irap** (salvo poi individuare e quantificare le variazioni in aumento e diminuzione), le seguenti voci del conto economico:

B9) COSTI DEL PERSONALE

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione vanno iscritti alla voce B7.

Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come si è sopra precisato.

B9a) Salari e stipendi

Vanno rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) **comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute** al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i **compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga** (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).

B9b) Oneri sociali

Sono **gli oneri a carico dell'impresa** da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, ecc.), **al netto degli importi "fiscalizzati"** in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte, di cui all'ultimo periodo del precedente punto 9a).

B9c) Trattamento di fine rapporto

Rappresenta **l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti**, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile. L'accantonamento va effettuato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia

del T.F.R. In questa voce va rilevato anche l'importo del T.F.R. maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

L'anticipo di imposta sul T.F.R. previsto dalla L. 662/1996 e da versare all'Erario dello Stato non può essere addebitato alla voce in questione, perché non costituisce un costo, bensì 'un credito d'imposta nei confronti dell'Erario. Poiché sull'anticipo si calcola la rivalutazione a favore dell'impresa, essa costituisce un provento finanziario da rilevare alla voce C16.

B9d) Trattamento di quiescenza e simili

Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.

La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.

Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, gli **accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia** e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

B9e) Altri costi

In questa voce si iscrivono **tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente**, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:

- **Indennità per prepensionamento** versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempreché non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria);
- **Quote associative** versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari);
- **Borse di studio** a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
- **Oneri di utilità sociale** che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

B10c) ALTRE SVALUTAZIONI DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Comprende tutte le **svalutazioni per perdite durevoli di valore**, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

B10d) SVALUTAZIONI DEI CREDITI COMPRESI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE E DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE

Comprende **gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali** e diversi iscritti nell'attivo circolante. Devono essere, invece, iscritte alla voce **B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni**, come ad esempio:

- le **perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto**;
- le **perdite conseguenti a cessione di crediti**;
- le **riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni**;
- le **perdite conseguenti a prescrizione di crediti** (i proventi derivanti da prescrizione di debiti sono classificabili alla voce A5).

Le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

B12) ACCANTONAMENTI PER RISCHI

Sono gli **accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi**, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Principio contabile o 31) **esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte** (a fronte di contenziosi), che vanno imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura.



Per quanto riguarda la classificazione in bilancio degli accantonamenti, nella nuova versione del principio contabile OIC 31 licenziata ad agosto 2014, viene precisato che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria) dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi. Gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria saranno quindi iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico, diverse dalla voce B12 e dalla B13, mentre gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria saranno iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico.

Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari va rilevato nella gestione finanziaria alla voce C17 o C17 bis o nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21.

I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (si veda Principio contabile 19), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

- **fondo rischi per cause in corso;**
- **fondo rischi per garanzie prodotti;**
- **fondo rischi per garanzie prestate a terzi** (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.);
- **fondo rischi non assicurati;**
- **fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.**

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alle voci C17 o C17-bis.

B13) ALTRI ACCANTONAMENTI

Sono **gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili** nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R.; **accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza, ma di importo stimato.** Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).

Il Principio contabile 19 prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- **Fondo per garanzia prodotti** (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti);
- **Fondo per manutenzione ciclica** (di impianti, navi, aeromobili, ecc.);
- **Fondo per buoni sconti e concorsi a premio;**
- **Fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;**
- **Fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;**
- **Fondo per costi da sostenere dopo la chiusura di commesse per lavori su ordinazione;**
- **Fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione** (qualora non rilevate a riduzione delle rimanenze);
- **Fondo recupero ambientale.**

C15) PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

In **questa voce vanno rilevati per competenza** (indicando separatamente in apposite sottovoci quelle provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate) **tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società**, joint-ventures e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.

Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- **dividendi su partecipazioni** al lordo delle eventuali ritenute. I dividendi, di massima, vanno rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. Per le società controllate la rilevazione può essere anti-

- cipata all'esercizio di maturazione dei dividendi se il bilancio è stato approvato dall'Organo Amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'Organo Amministrativo della controllante;
- **plusvalenze da alienazione di partecipazioni** iscritte nell'attivo circolante (per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all'illustrazione delle voci dell'aggregato E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- **ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;**
- **utili distribuiti** da joint ventures e consorzi;
- **eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate**, anche in sede di liquidazione.

C16a) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA CREDITI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI

Vanno **rilevati in questa voce tutti gli interessi attivi maturati** nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) sui **crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie**, comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge.

La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre ulteriori sottovoci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti.

C16b) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono **gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie** (es. CCT, BTP, obbligazioni emesse da enti privati) comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge. Per la determinazione degli interessi sui titoli senza cedole (es. zero coupon) si fa rinvio al Principio contabile 20.

Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disaggio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

C16c) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono **gli interessi maturati su titoli a reddito fisso** (a tasso fisso o variabile) facenti parte della "tesoreria" dell'impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario. La voce comprende anche eventuali differenze di indicizzazione e la quota del disaggio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.

C16d) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: PROVENTI DIVERSI DAI PRECEDENTI

Si **iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sottovoci della voce C16**. Si tratta, in particolare, dei seguenti:

- utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze;
- interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo;
- interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti;
- interessi maturati su crediti iscritti nell'attivo circolante, per rimborsi d'imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.;
- sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti "pronta cassa" fatti a fornitori;
- plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante;
- proventi relativi ad operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine), ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, relativamente alla quota di competenza dell'esercizio.

C17) INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI FINANZIARI

Questa voce **comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio che non siano di tipo straordinario**, qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti.

Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti:

- interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito, comprese le commissioni passive su finanziamenti (es: commissione sul massimo scoperto) e le spese bancarie e accessorie a finanziamenti (si veda anche l'illustrazione della voce B7 per i costi di altri servizi finanziari da non rilevare in questa voce);
- differenze negative di indicizzazione su prestiti;
- interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
- sconti finanziari passivi non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti "pronta cassa";
- quote di competenza dell'esercizio dei disaggi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
- minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante;
- oneri, per la quota di competenza dell'esercizio, relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine) ivi compresa la differenza tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

Questa voce, come si è rilevato a proposito della voce A4, **comprende anche gli interessi ed altri oneri finanziari capitalizzati**. Essa deve essere suddivisa in sottovoci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate e controllanti. Inoltre, nella nota integrativa il suo importo deve essere suddiviso in relazione ai prestiti obbligazionari, ai debiti verso banche e ai debiti verso altri soggetti e deve essere precisato l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati (art. 2427, nn. 8 e 12 Cod. civ.).

In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che vanno a ridurre gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini sull'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi deve essere portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi. Se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d.

C17 BIS) UTILI E PERDITE SU CAMBI

In questa voce vanno inseriti **gli utili e le perdite su cambi**, relativi ad operazioni in valuta, realizzati nel corso dell'esercizio ovvero determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell'operazione. (Si veda il Principio contabile 26).

D18) D19) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

Nelle voci D18 - Rivalutazioni e D19 - Svalutazioni, suddivise in tre sottovoci riferite, **rispettivamente, alle partecipazioni, alle immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni** (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) ed ai titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, si iscrivono tutte le svalutazioni su attività finanziarie ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

Le voci in questione, per esempio, comprendono:

- **svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell'attivo immobilizzato** per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- **svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato** e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- **differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto;**
- **accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate** (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione).

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

L'aggregato E comprende tutti i costi e ricavi straordinari, che sono quelli iscrivibili alla voce E20 - Proventi straordinari ed E21 - Oneri straordinari. Come precisato nel Principio contabile 12, si tratta di **plusvalenze e minusvalenze** e di **sopravvenienze attive e passive** derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti.

a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

- Oneri di ristrutturazioni aziendali;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo;
- Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.

Le plusvalenze e minusvalenze da alienazione devono essere iscritte in apposita sottovoce delle voci E20 ed E21.

b) Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria

Anche queste plusvalenze e minusvalenze devono essere iscritte in apposita sottovoce della voce E20 ed E21.

c) Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria

Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.

Si precisa che le rivalutazioni delle partecipazioni iscritte nel conto economico in applicazione delle disposizioni sulla valutazione col metodo del patrimonio netto, non hanno natura straordinaria e vanno rilevate alla voce D18.

d) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.
- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.
- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.
- Indennità varie per rotture di contratti.

e) Componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti

- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per l'applicazione di principi contabili non corretti (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.);
- Rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi;
- Contributo in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.
- Non hanno carattere straordinario, invece, le variazioni dovute a rettifiche di stime contabili, per loro natura sempre soggette a variazione.

f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati

Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso principio contabile. Ad esempio: il passaggio da Lifo a Fifo nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

g) Imposte relative ad esercizi precedenti

Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle

Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc. Esse vanno rilevate alla voce n. 21 - Oneri straordinari. La loro contropartita patrimoniale, se non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2 - Fondo per imposte, anche differite sia dalla voce D12 - Debiti Tributarî, secondo quanto precisato nel Principio contabile 31.



D.Lgs. 139/2015

Bisognerà comprendere l'impatto ai fini della determinazione del valore della produzione netta della soppressione della parte straordinaria del conto economico, che avverrà a partire dalla redazione dei bilanci 2016.

Dovrà essere chiarito se i componenti che ora vengono annotati fra le voci straordinarie di bilancio, dovendosi ricollocare fra i componenti ordinari, rimarranno comunque esclusi nella determinazione della base imponibile o se dovranno invece essere presi in considerazione.

Compresa la struttura del tributo e la definizione delle voci che assumono rilevanza o meno nella struttura della dichiarazione, appare ora più semplice descrivere il contenuto dei righe che contengono le variazioni in aumento o diminuzione, partendo proprio dal presupposto che tali indicazioni hanno lo scopo di espellere dal conteggio elementi presenti nelle voci contabili rilevanti ma non ammessi in deduzione (variazioni in aumento), piuttosto che inserire nel conteggio elementi che non si riscontrano a livello contabile nelle voci rilevanti ma che debbono essere tenuti in considerazione nella quantificazione del tributo.

Nei righe da IQ27 a IQ34 vanno indicate le variazioni in aumento.

Variazioni in aumento	IQ27 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																		,00
	IQ28 Quota degli interessi nei canoni di leasing																		,00
	IQ29 Perdite su crediti																		,00
	IQ30 Imposta municipale propria																		,00
	IQ31 Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																		,00
	IQ32 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																		,00
	1	2	3	4	5	6													,00
	7	8	9	10	11	12													,00
IQ33 Altre variazioni in aumento	13	14	15	16	17	18													,00
																			,00

In particolare indicare:

IQ27 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																		,00
rigo IQ27		Indicare i componenti negativi indeducibili di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 446, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap. In particolare indicare:																
		• i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale;																

- **gli utili spettanti agli associati in partecipazione** di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir;
 - **i costi per attività commerciali occasionali** di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.
- Tali elementi sono solitamente iscritti nella voce B7 del conto economico.
La indeducibilità dei compensi trascina la non tassabilità delle quote di contributi ad esse connesse.

IQ28 Quota degli interessi nei canoni di leasing

,00

rigo IQ28

Indicare **la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria** (presente indistintamente nella voce B8 del conto economico), determinata:

- **secondo il piano finanziario del contratto;**
- secondo il metodo forfetario del D.M. 24.04.1998.

Per una uniformità di trattamento, si consiglia di proseguire il conteggio forfetario per i contratti in relazione ai quali si era già applicato lo stesso metodo sino al 2007.



CANONI DI LEASING CANONI DI LEASING

Sulla base delle indicazioni fornite nella **C.M. 8/E/2009** il **costo dei canoni di leasing è deducibile** per la parte riferita alla quota capitale del canone di locazione mentre la **quota interessi risulta indeducibile**.

Per la determinazione degli interessi passivi impliciti, in applicazione dell'art. 1 del **D.M. 24 aprile 1998** la formula da utilizzare è la seguente:

$$\text{INTERESSI PASSIVI} = \text{CANONI DI COMPETENZA} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} * \text{n. giorni del periodo}}{\text{n. giorni di contratto}} \right)$$



- Il costo sostenuto dall'impresa concedente deve essere assunto al netto del prezzo di riscatto;
- in caso di canoni con Iva indetraibile per l'utilizzatore, l'importo dei canoni del periodo e il costo del bene devono essere assunti al netto dell'Iva.

Nel caso di beni a **deducibilità limitata** (ad esempio le autovetture) la quota di interessi passivi individuabile a fini Irap è solo quella proporzionalmente riferibile ai canoni deducibili secondo la seguente formula:

$$\frac{18.075,99}{\text{Canoni di competenza} + \text{Iva indetraibile}} * 100 * 20\%$$

IQ29 Perdite su crediti

,00

rigo IQ29

Indicare **le perdite su crediti**, ricavabili **dalla voce B14** del conto economico.

Se, per errore, la svalutazione forfetaria dei crediti è stata imputata tra gli oneri diversi di gestione, deve essere anch'essa ripresa.

IQ30 Imposta municipale propria

,00

rigo IQ30

Indicare **l'imposta municipale propria** di cui al D.Lgs. 23/2011, l'Imi e l'Imis;

IQ31 Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali										,00	
rigo IQ31	Indicare le plusvalenze 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (C.M. n. 27/E/2009). Tali elementi sono presenti nella voce E20 del conto economico e la loro indicazione nelle variazioni in aumento rappresenta un'integrazione alla base imponibile Irap.										
IQ32 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento										,00	
rigo IQ32	Indicare le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento. Tali quote, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo. Tale variazione in aumento deve essere compilata solo laddove a conto economico non siano già stati imputati ammortamenti delle specifiche voci per importi almeno pari a quelli deducibili ai fini Irap										
IQ33 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	,00
rigo IQ33	ALTRE VARIAZIONI IN AUMENTO. Nel rigo IQ33 vanno indicate le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice da indicare nel campo precedente quello che accoglie l'importo: 1. le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico; 2. l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico; 3. i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro; 4. i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; 5. le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, del D.L. 223 del 2006, (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3); 6. i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale; 7. gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico; 8. l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013); 99. altre variazioni in aumento.										

IQ34 Totale variazioni in aumento		,00
rigo IQ34	Indicare il totale delle variazioni in aumento indicate nei rigli da IQ27 a IQ33, colonna 2.	



Con la **C.M. 31/E/2013**, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al **trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio**.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate “correzioni di errori contabili”, fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili. Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo “giusto”. Questo con l'obiettivo di temperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare “artificiosi” salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore (IC51 colonna 1). Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa “a favore”. Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve “ricostruire” tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l'annualità nella quale è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione “mista”.

Nella successiva sezione vanno parallelamente indicate **le variazioni in diminuzione**, come segue:

Variazioni in diminuzione	IQ35 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili												,00
	IQ36 Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali												,00
		1	2		3	4		5	6				
	Altre	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
	variazioni			,00			,00			,00			
	in	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
	diminuzione	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	25		,00
IQ38 Totale variazioni in diminuzione													,00

IQ35 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili ,00

rigo IQ35

Indicare i **costi effettivamente sostenuti** al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempreché detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap (C.M. n. 12 del 19 febbraio 2008, paragrafo 9.2). Ovviamente, detti oneri non sono più deducibili qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi.

L'impostazione nasce dal fatto che i principi contabili impongono, per la alimentazione dei fondi rischi, l'utilizzo della voce più corretta del conto economico e, solo per residuo, la movimentazione della voce B12).

L'esempio classico è l'accantonamento per rischi spese legali, da far transitare nella voce B7, con conseguente indeducibilità della voce.

IQ36 Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali ,00

rigo IQ36

Indicare 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (C.M. n. 27 del 26 maggio 2009 par. 2.4).

Tali poste sono ricavabili dall'area straordinaria del conto economico.

IQ37 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7
	7	8	9	10	11	12	13
	13	14	15	16	17	18	19
	19	20	21	22	23	24	25

rigo IQ37

ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

Vanno indicate, nel rigo IQ37, le **altre variazioni in diminuzione** non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo:

1. l'**importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali**, ove non imputato nella voce B14 del conto economico;
2. il **premio** di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249, **riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca**, qualora contabilizzato tra i componenti positivi;
3. gli **importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi** (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi;
4. le **insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile Irap** (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti);
5. le **indennità di trasferta**, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'auto-transporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico;
6. le **quote di ammortamento non dedotte** in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (cfr circolari n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1 e n.36 del 16 luglio 2009 par. 2.1);
7. le **maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio** (C.M. 26/E/2012);

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Sezione III – Imprese in regime forfetario

	8. i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (C.M. 26/E/2012); 9. i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico; 10. la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione nella misura del 40% (art. 6 del D.L. 47/2014). Si ricorda che l'efficacia della misura è subordinata ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti. 11. l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013); 99. altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.
IQ38 Totale variazioni in diminuzione ,00	
rigo IQ38	il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righi da IQ35 a IQ37, colonna 25.
IQ39 Valore della produzione (IQ18 – IQ26 + IQ34 – IQ38) ,00	
rigo IQ39	va indicato il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei righi IQ18 e IQ34 e la somma degli importi dei righi IQ26, IQ38.

SEZIONE III – IMPRESE IN REGIME FORFETARIO

Sez. III Imprese in regime forfetario	IQ41 Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IQ42 Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IQ43 Interessi passivi	,00
	IQ44 Valore della produzione (IQ41 + IQ42 + IQ43)	,00

La **sezione III** è riservata ai **soggetti** che applicano, ai fini dell'Irpef, i regimi di determinazione del reddito di impresa di cui all'art. 56 bis del Tuir e che si avvalgono della facoltà di determinare il valore della produzione assoggettabile a Irap secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446.



QUADRO NORMATIVO

Tuir - Art. 56-
bis

Art. 56 bis - Altre attività agricole

1. Per le **attività dirette alla produzione di vegetali** esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.
2. Per le **attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione** di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo

	32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento. 3. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell' articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento. 4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all' articolo 73 , comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice. 5. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni di cui al presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione del reddito nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.
D. Lgs. 446/97 - Art. 17, comma 2	Art. 17 - Agevolazioni di carattere territoriale e per categorie di soggetti [1] omissis. [2] Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, con esclusione di quelli indicati nell'articolo 9, comma 1 , il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi 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. [3] omissis

Le **disposizioni** di cui all'art. 17 comma 2 del D.Lgs. 446/1997 prevedono che la **base imponibile può essere calcolata** aumentando il **reddito di impresa**, determinato forfetariamente, dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro non deducibili ai fini Irap e degli interessi passivi. Il modello, pertanto, appare così strutturato:

Sez. III Imprese in regime forfetario	IQ41 Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IQ42 Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IQ43 Interessi passivi	,00
	IQ44 Valore della produzione (IQ41+ IQ42 + IQ43)	,00

Queste le indicazioni per la compilazione:

rigo IQ41	Indicare l' importo del reddito d'impresa determinato forfetariamente per l'anno 2015 .
rigo IQ42	Indicare l'ammontare: - delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; - dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; - dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir.

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Sezione IV – Produttori agricoli

rigo IQ43	Indicare l'ammontare degli interessi passivi di competenza del 2015 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).
rigo IQ44	Va indicato il valore della produzione pari alla somma degli importi dei rigi IQ41, IQ42 e IQ43.

SEZIONE IV – PRODUTTORI AGRICOLI

Sez. IV	IQ46 Corrispettivi	.00
Produttori agricoli	IQ47 Acquisti destinati alla produzione	.00
	IQ48 Valore della produzione (IQ46 – IQ47)	.00

Questa sezione va compilata:

- dai **produttori agricoli titolari di reddito agrario** di cui all'art. 32 del Tuir;



Tuir - Art. 32 - Reddito agrario

1. Il **reddito agrario** è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

2. Sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla **coltivazione del terreno e alla silvicoltura**;
- l'allevamento di animali** con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- le **attività** di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione**, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata.

4. Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell'art. 24.

- dagli **esercenti attività di allevamento di animali** che determinano il reddito **eccedente i limiti dello stesso art. 32** secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del Tuir;



Tuir - Art. 56 - Determinazione del reddito d'impresa

... omissis ...

5. Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso.

- dai **soggetti che esercitano attività di agriturismo** e che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Legge 413/91 - Art. 5 - [Attività di agriturismo]

- 1) I soggetti, diversi da quelli indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22-12-1986, n. 917, e successive modificazioni, che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5-12-1985, n. 730, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività, al netto della imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento.
- 2) I soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5-12-1985, n. 730, determinano l'imposta sul valore aggiunto riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.
- 3) Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente articolo, esercitando l'opzione nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno precedente; l'opzione ha effetto anche per la determinazione del reddito e deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito per l'anno precedente. Le opzioni sono vincolanti per un triennio.

Tali soggetti possono **optare** – con effetto per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione e per i tre successivi – per la determinazione del valore della produzione secondo i **criteri ordinari**. In tal caso, per l'esercizio dell'opzione si rinvia al commento al quadro IS.

I soggetti che **esercitano congiuntamente l'attività agricola e quella di agriturismo** per la quale si avvalgono del regime forfetario, possono compilare la sezione IV cumulando i dati delle due attività. Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi; in tal caso è necessario compilare due distinti quadri e ri-

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Sezione V – Esercenti arti e professioni

portare nel rigo IQ57, colonna 1, il dato presente nel primo modulo e nel rigo IQ58, colonna 1, il dato presente nel secondo modulo.

In base all'art. 3, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 446, non sono soggetti passivi Irap, sempreché non svolgenti altre attività rilevanti ai fini del tributo, i **produttori agricoli** con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva nell'anno 2015, ai sensi dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero. Tali produttori agricoli, tuttavia, assumono veste di soggetti passivi Irap se nell'anno 2015 hanno superato il limite di un terzo per le operazioni diverse da quelle indicate nel comma 1 dello stesso art. 34, a meno che il superamento dipenda da cessioni di beni ammortizzabili che non concorrono alla determinazione del volume d'affari ai sensi dell'art. 20 del citato D.P.R. 633 del 1972.

Il quadro si presenta così strutturato:

Sez. IV	IQ46 Corrispettivi	,00
Produttori agricoli	IQ47 Acquisti destinati alla produzione	,00
	IQ48 Valore della produzione (IQ46 – IQ47)	,00

Per la determinazione della base imponibile, va indicato:

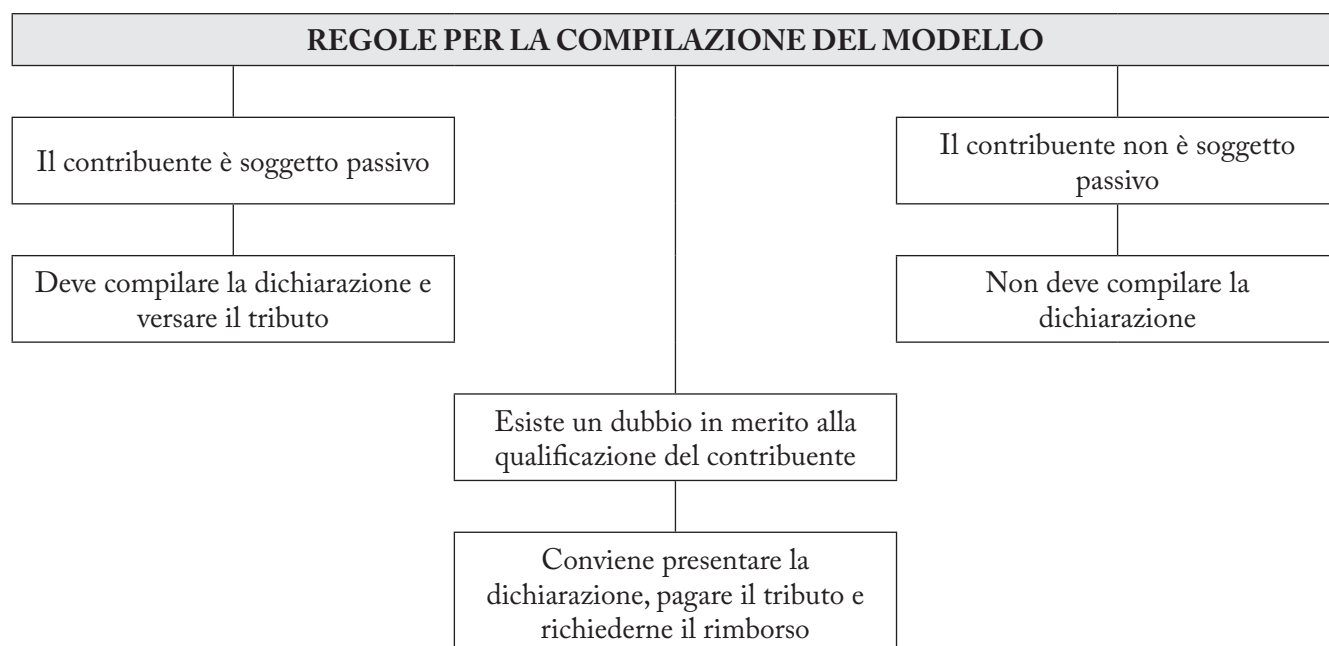
rigo IQ46	Indicare l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'Iva, compresi i corrispettivi: • per le cessioni di beni strumentali; • per le cessioni di quote latte effettuate nell'ambito delle attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir; • per la cessione di un terreno, utilizzato nell'ambito della propria attività di imprenditore agricolo ed avente natura edificatoria, come prescritto dalla R.M. 445/E/2008.
rigo IQ47	Indicare l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola, soggetti a registrazione ai fini Iva. In caso di beni strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria , il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari.
rigo IQ48	Va indicato il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo IQ46 e l'importo del rigo IQ47.

SEZIONE V – ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Sez. V	IQ50 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
Esercenti arti e professioni	IQ51 Costi inerenti all'attività esercitata	,00
	IQ52 Valore della produzione (IQ50 – IQ51)	,00

La **sezione V** va compilata dai soggetti esercenti arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del Tuir, per i quali, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 446/97, la **base imponibile** si determina sottraendo **dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta l'ammontare dei costi inerenti** all'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta, **compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente**.

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



Passiamo ora ad analizzare la struttura del quadro.

IQ50 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica		,00
rigo IQ50	Al rigo IQ50 vanno riportati i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica. Per un incrocio con la dichiarazione dei redditi, le istruzioni richiedono di riportare la somma degli importi indicati nei righi: • RE2, colonne 1 e 2; • RE3; • RE4; • RE5, colonna 3, con esclusione dei compensi di cui alla colonna 1 del rigo RE5, dichiarati per adeguamento ai parametri, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. 195/1999. Nel presente rigo sono ricompresi i maggiori compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore, indicati nella colonna 2 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro.	
IQ51 Costi inerenti all'attività esercitata		,00
rigo IQ51	Indicare l'ammontare dei costi inerenti all'attività esercitata: • quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro (di cui al rigo RE7 colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili, al netto degli interessi passivi (importo di rigo RE8 colonna 2 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione semplice e/o di noleggio di beni mobili (importo di rigo RE9 della dichiarazione dei redditi);	

	• spese relative a immobili (importo di rigo RE10 della dichiarazione dei redditi); nel caso di immobile utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria stipulato prima del 15 giugno 1990 ovvero dopo il 1° gennaio 2007 ma entro il 31 dicembre 2009 o dal 1 gennaio 2014, l'importo deducibile va assunto al netto degli oneri finanziari; • compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica (importo di rigo RE12 della dichiarazione dei redditi); • spese per consumi di energia elettrica, telefoniche, ecc. (importo di rigo RE14 della dichiarazione dei redditi); • spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, spese di rappresentanza, minusvalenze patrimoniali e altre spese (importi deducibili indicati nel rigo RE15, in colonna 3 dei righe RE16 e RE17 e nei righe RE18 e RE19, colonna 4, al netto dell'importo di colonna 1, colonna 2 e colonna 3, della dichiarazione dei redditi). CONTRIBUENTI CHE PASSANO AL REGIME FORFETARIO I contribuenti che nel periodo d'imposta successivo intendono avvalersi del regime forfetario agevolato (art. 1, commi da 54 a 87 della L. 190/2014) devono ricomprendere nel presente rigo anche l'ammontare della somma dei componenti negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il nuovo regime, la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir (ad es. le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione ed alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, sostenute in esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il nuovo regime, la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni dell'art. 54 del Tuir, come precisato nella R.M. 132/E/2009).
IQ52 Valore della produzione (IQ50 – IQ51)	
rigo IQ52	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo IQ50 e l'importo del rigo IQ51.



RIGO IQ50: TIPOLOGIE DI COMPENSI

Vanno indicati:

- **l'ammontare lordo complessivo dei compensi**, in **denaro e in natura**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica, **percepiti nell'anno**, compresi quelli derivanti da attività svolte all'estero;
- **l'ammontare dei compensi** lordi derivanti da attività rientranti nell'oggetto proprio dell'arte o professione o anche da attività attribuita al professionista in ragione della sua particolare competenza anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza o da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperti in società o enti, o ancora, compensi percepiti da un ingegnere amministratore di una società edile).

RIADDEBITO CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

I compensi devono essere dichiarati al **netto dei contributi previdenziali** o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (è il caso delle Casse di previdenza delle professioni autonome riconosciute che non sono assoggettate a ritenuta d'acconto).



RIADDEBITO QUOTA GESTIONE SEPARATA

Diversamente, l'**ammontare della maggiorazione del 4%** facoltativamente addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi dell'art. 1, comma 212, L. 662/1996 (c.d. Gestione Separata INPS), non va considerato alla stregua dei contributi previdenziali e pertanto **costituisce parte integrante dei compensi** da indicare nel presente rigo (è anche soggetto a ritenuta d'acconto).

RIADDEBITO SPESE SOSTENUTE

Rientrano **tra i compensi anche i riaddebiti di spese sostenute** dal lavoratore autonomo nello svolgimento dell'incarico, quali rimborsi di spese per viaggio, vitto e alloggio. Le stesse spese costituiscono reddito anche se sostenute direttamente dal committente (vedi al riguardo le regole dettate per la deducibilità delle stesse).



L'articolo 10 del D.Lgs. 175/2014 ha introdotto, a **decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015**, alcune modifiche in merito alle spese di vitto e alloggio dei professionisti. In particolare è stato rettificato il trattamento fiscale di tali spese sostenute direttamente dal committente.

Il comma 5 dell'articolo 54 del Tuir prevedeva, in riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, la deducibilità nella misura del 75% per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Tali spese venivano considerate integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura.

A partire dal 2015 le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente non costituiscono compensi in natura per il professionista. I professionisti non devono addebitare la spesa al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

ANTICIPAZIONI TASSE E DIRITTI

Non rientrano tra i compensi le anticipazioni sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente (diverse dalle spese tipiche del professionista), quali diritti, marche, tasse, vidimazioni, ecc. (le medesime spese sono escluse anche da Iva e da ritenuta d'acconto).

SOMME RICEVUTE IN DEPOSITO

È ammesso, per particolari professioni, ricevere in deposito somme dal cliente senza quantificare, fino ad un massimo di 60 giorni, la distinzione tra diritti, spese ed onorari; in tal caso, la quota parte della somma depositata assume natura di compenso solo al momento della effettiva distinzione (è necessaria la tenuta di un apposito registro la annotazione distinta sul registro cronologico delle movimentazioni finanziarie) e comunque al 60° giorno successivo al ricevimento in deposito. La regola vale anche per il termine di versamento della ritenuta d'acconto da parte del committente.

RIADDEBITO SPESE PER CONDIVISIONE LOCALI

Non rientrano nella categoria dei compensi nemmeno le spese (affitto, energia elettrica, riscaldamento, telefoniche, ecc.) riaddebitate a soggetti con i quali si condividono i locali (C.M. 58/E/2001, paragrafo 23 e C.M. 38/E/2010), in presenza di contratti intestati ad un solo soggetto. Le stesse spese, invece, debbono determinare uno storno del costo registrato in contabilità.



ESEMPIO

- costo sostenuto dal professionista per canone di locazione dello stabile: 1.000,00;
- quota parte riaddebitata al coinquilino: 400,00;
- costo rilevante (se pagato): 600,00;
- rilevanza del riaddebito: nessuna.

Va poi indicato **l'ammontare lordo complessivo degli altri proventi**. In particolare:

- gli **interessi moratori** e gli interessi **per dilazione** di pagamento percepiti nell'anno (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- i **proventi** conseguiti in **sostituzione di redditi** derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il **risarcimento dei danni** consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte, salvo che si tratti di indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è prevista la tassazione separata (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- proventi da **cessione della clientela** ed altri diritti immateriali (articolo 54, comma 1-quater del Tuir);
- le **plusvalenze dei beni strumentali** compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009, ed esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione se realizzate mediante:
 - cessione a titolo oneroso;
 - mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
 - la destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione;
- i **compensi** non annotati nelle scritture contabili **nel caso di adeguamento agli studi di settore**; non vanno indicati invece i maggiori compensi indicati in dichiarazione per l'adeguamento ai parametri.



RIGO IQ51: TIPOLOGIE DI COSTI AMMORTAMENTI

In deroga al principio di cassa, le quote di ammortamento dei beni strumentali sono deducibili secondo il **criterio di competenza**.

In tale rigo vanno pertanto indicate:

- le spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui

costo unitario non è superiore a **516,46 euro**, ovvero il 50 per cento di dette spese se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente;

- l'ammontare delle quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai **beni mobili strumentali**, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione, determinate secondo i coefficienti stabiliti dagli appositi decreti ministeriali, ovvero il 50% di dette quote se i citati beni sono utilizzati promiscuamente;
- l'80% delle quote di ammortamento relative ad apparecchiature terminali per **servizi di comunicazione elettronica** ad uso pubblico (telefoni cellulari e fissi) di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, D.Lgs. 259/2003;
- il 20% delle quote di ammortamento delle **autovetture**, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente ad un solo veicolo, senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori.
- Il 70% dell'ammontare delle quote di ammortamento dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta.

RIEPILOGO AMMORTAMENTO		
tipologia	Quota deduzione	Tetto rilevanza
Beni promiscui	50%	nessuno
Apparecchi per telefonia	80%	nessuno
Autocarri inerenti	100%	nessuno
Autocarri non inerenti	20%	18.075,99
Autovetture e autocaravan	20%	18.075,99
Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti	70%	nessuno
Motocicli	20%	4.131,66
Ciclomotori	20%	2.065,83



SUPER AMMORTAMENTI

Non rileva a fini IRAP la maggiore quota di ammortamento fiscalmente deducibile ai sensi dei commi 91 e 92 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015.

CANONI DI LEASING PER BENI MOBILI

Sono costi deducibili ai fini della determinazione della base imponibile Irap:

- i canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo d'imposta per i **beni mobili strumentali** ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente (al netto degli interessi passivi).



- per i contratti di leasing stipulati **fino al 28 aprile 2012**, la deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente.

- il **20% dei canoni di locazione finanziaria** per le **autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli**, con riferimento ad un solo veicolo, senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori, ragguagliati ad anno; si precisa che la deducibilità dei canoni dei contratti di leasing stipulati dal 1° gennaio 2007 al 28 aprile 2012 è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dagli appositi decreti ministeriali;
- Per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente;
- il **70% dell'ammontare dei canoni di locazione finanziaria** dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta;
- l'**80% del canone di locazione** finanziaria relativo ad **apparecchiature terminali per servizi di comunicazione** elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche (D.Lgs. 259/2003).

CANONI DI LOCAZIONE E NOLEGGIO DI BENI MOBILI

Vanno indicati:

- l'**80% dei canoni di locazione e/o di noleggio** relativi ad **apparecchiature terminali per servizi di comunicazione** elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche (D.Lgs. 259/2003);
- i canoni di locazione e/o di noleggio per i **beni mobili strumentali** ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente;

- il 20% dei canoni di locazione e/o di noleggio senza tener conto dell'ammontare dei canoni che eccede 3.615,20 euro per le **autovetture e gli autocaravan**, 774,69 euro per i motocicli e 413,17 euro per i ciclomotori, ragguagliati ad anno, limitatamente ad un solo veicolo;
- il 70% dell'ammontare dei canoni di locazione e/o di noleggio dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta.

SPESE RELATIVE AGLI IMMOBILI



Per i soggetti che esercitano attività artistica o professionale, si considerano strumentali gli immobili utilizzati direttamente dal lavoratore che li possiede per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica o professionale, mentre non assume rilevanza il fatto che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione (R.M. 13/E/2010).

IL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI PROFESSIONALI

Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile.

immobili acquistati o costruiti sino al 14 giugno 1990		• è consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento; • per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenuto conto, peraltro, che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985.
immobili acquistati o costruiti dal 15.06.1990 al 31.12.2006		• non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento; • dal 1993 non è più consentita la deducibilità di una somma pari alla rendita catastale; • in caso di leasing, deducibilità del canone (durata minima di 8 anni).
immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2007 al 31.12.2009	esclusivi	• Deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni leasing (con durata minima); • Deduzione ridotta ad 1/3 per i periodi 2007-2008-2009.
	promiscui	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce: • una somma pari al 50% della rendita; • in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Nel caso di leasing il contratto deve avere durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento da DM e comunque con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni.
Immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2010	esclusivi	Per gli immobili acquisiti dopo il triennio in questione, non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento né i canoni di leasing.
immobili in leasing dal 01.01.2014	esclusivi	• deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni.
	promiscui	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce: • una somma pari al 50% della rendita; • deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni nella misura del 50% canone (leasing).

Vanno indicati:

- il **50% della rendita catastale dell'immobile di proprietà** o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, **utilizzato promiscuamente** per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, a condizione che quest'ultimo non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione; ovvero in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Per i contratti di leasing stipulati entro il 31 dicembre 2006 è deducibile il 50% della rendita catastale; per quelli stipulati dal 1.1.2007 al 31.12.2009 è deducibile il 50% del canone se il contratto ha durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento di cui al coefficiente di cui al D.M. fiscale e comunque con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni; per i contratti dal 1.1.2010 al 31.12.2013 nessuna deduzione; per quelli dal 1.1.2014 è deducibile il 50% del canone per un periodo non inferiore a 12 anni.
- l'ammontare della **quota di ammortamento**, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990, ovvero acquistato nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009;
- l'ammontare del **canone di locazione** corrisposto nell'anno 2015 per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione;
- la **rendita catastale** dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria ovvero il canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati entro il 14 giugno 1990, ovvero nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Per i contratti stipulati nel 2007, nel 2008 e nel 2009, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici avendo per oggetto beni immobili; per i contratti stipulati dall'1.1.2010 fino al 31.12.2013 non è ammessa alcuna detrazione; per quelli dall'1.1.2014 è deducibile il 50% del canone per un periodo non inferiore a 12 anni;
- l'ammontare **deducibile nell'anno delle spese di ammodernamento**, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione, nonché le quote di competenza delle predette spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti;

SPESE SU IMMOBILI

Possono essere di duplice tipologia:

- **incrementative:** aumentano il costo del bene e trovano deduzione per il tramite di quote di ammortamento (sono incrementative le spese che incidono sugli elementi strutturali, che determinano un significativo e tangibile incremento della capacità produttiva o della vita utile del cespite stesso);
- **non incrementative:** sono deducibili nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili come risultanti dal libro dei cespiti al 01.01; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi (sono non incrementative le spese di pulizia, di verniciatura, di riparazione e di sostituzione di parti deteriorate).

- le **altre spese relative all'immobile** strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria, ad esempio: spese condominiali e per riscaldamento;
- il **50% delle spese per servizi** e dell'ammontare della quota deducibile nell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo relative agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del contribuente di proprietà o utilizzati in base a contratto di locazione anche finanziaria, nonché le quote di competenza delle predette spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti.

COMPENSI CORRISPOSTI A TERZI

Va indicato **l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi** per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente.

CONSUMI

Vanno indicati **i consumi**. Si precisa che, ai fini della determinazione del dato in esame, va considerato l'ammontare deducibile delle spese sostenute nell'anno per servizi telefonici compresi quelli accessori e i consumi di energia elettrica.

SPESE TELEFONICHE

Le spese telefoniche, per linee fisse e mobili, sono deducibili nella misura dell'80%.
Con circolare 47/E/2008 (paragrafo 3.4), l'Agenzia ha confermato la deducibilità in egual misura delle spese per:

- ricariche telefoniche;
- acquisto di schede prepagate.

Deve ovviamente sussistere l'inerenza della spesa (come per ogni componente negativo) e la sua tracciabilità

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

Spese parzialmente deducibili

Va **indicato il 75%** delle stesse spese effettivamente sostenute dal professionista, **L'importo deducibile non può essere superiore al 2%** dell'ammontare dei compensi percepiti: queste spese sono sottoposte ad un doppio limite: innanzitutto è necessario applicare la riduzione al 75% e, sull'importo netto, si deve operare il test di compatibilità con i compensi dell'anno (C.M. 53/E/2008).

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Con la C.M. 34/2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le precisazione fornite dal D.M. 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 comma 2 Tuir, che disciplina le spese di rappresentanza nell'ambito del reddito di impresa, possono essere utilizzate anche dai professionisti per quanto concerne la qualificazione delle spese di rappresentanza (non per quanto concerne i limiti di deducibilità).

Spese con doppio limite di deducibilità

Va indicato **il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere** e a somministrazioni di alimenti e bevande che si qualificano come **spese di rappresentanza**.

Spese con unico limite di deducibilità

Va indicato l'ammontare delle altre spese di rappresentanza, effettivamente sostenute ed idoneamente documentate.

Sono comprese nelle spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione e quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. **L'importo deducibile non può essere superiore al 1% dell'ammontare dei compensi percepiti.**

SPESE PER LA PARTECIPAZIONE A CORSI E CONVEGNI

Spese con doppio limite di deducibilità

indicare **il 75%** delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale.

Spese con unico limite di deducibilità

indicare l'ammontare delle altre spese sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale.

L'importo deducibile è pari al 50% degli importi sopra indicati

MINUSVALENZE PATRIMONIALI

Vanno indicate **le minusvalenze patrimoniali** (solo se effettivamente realizzate mediante la cessione o il risarcimento danno, con esclusione, pertanto, di quelle da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee all'arte o professione) per gli stessi beni che possono generare plusvalenze, quindi:

- beni mobili acquistati dal 4.07.2006;
- beni immobili acquistati dal 01.01.2007.

ALTRE SPESE

Vanno indicate:

- l'80% delle spese di **manutenzione relative ad apparecchiature terminali** per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259;
- il 20% delle spese sostenute nel periodo d'imposta, limitatamente a un solo veicolo, per **l'acquisto di carburanti**, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, ecc.) utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 90 per cento di tali spese sostenute relativamente ai detti veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 20% delle **altre spese**, (diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione) limitatamente ad un solo veicolo, **relative alle autovetture**, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 70% di tali spese sostenute relativamente ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 50% delle **spese di impiego dei beni mobili adibiti** promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del contribuente e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;
- l'ammontare delle altre spese inerenti l'attività professionale o artistica effettivamente sostenute e debitamente documentate, inclusi i **premi di assicurazione per rischi professionali**, tenendo presente che le spese afferenti i beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50%.

SEZIONE VI – VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

Sez. VI Valore della produzione netta			Esteri	Italia
IQ54	Valore della produzione (Sez. I)	¹	²	³
IQ55	Valore della produzione (Sez. II)	,00	,00	,00
IQ56	Valore della produzione (Sez. III)	,00	,00	,00
IQ57	Valore della produzione (Sez. IV)	,00	,00	,00
IQ58	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)	,00	,00	,00
IQ59	Valore della produzione (Sez. V)	,00	,00	,00
IQ60	Totale valore della produzione	,00	,00	,00
IQ61	Deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			,00
IQ62	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti			,00
IQ63	Deduzione per incremento occupazionale			,00
IQ64	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente			,00
IQ65	Deduzione per ricercatori			,00
IQ66	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori			,00
IQ67	Ulteriore deduzione			,00
IQ68	Valore della produzione netta			³
	(aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00)			,00

La **sezione VI** va utilizzata per la determinazione del valore della produzione netta.

Ai fini della ripartizione territoriale del valore della produzione nel caso di esercizio da parte di soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato di attività produttive svolte anche all'estero, devono essere verificate le istruzioni di cui alla sezione II del quadro IS.

righe da IQ54 a IQ59	Colonna 1	Indicare: • l'ammontare del valore della produzione così come risultante dalle precedenti sezioni;
	Colonna 2	Va indicata la quota del valore della produzione derivante da attività svolte all'estero , mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale). Tale quota è determinata secondo le regole dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 446/97 e si ottiene applicando al valore della produzione il rapporto tra l'importo di colonna 1 e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 di rigo IS11 o, per i soggetti che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir, di rigo IS12.
	Colonna 3	Indicare la differenza tra l'ammontare di colonna 1 e quello di colonna 2.
rigo IQ60	Indicare il totale degli importi di segno positivo indicati nei righe da IQ54 a IQ59 .	
rigo IQ61	Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11 comma 1, lettera a) , del D.Lgs. 446/97. Si vedano le istruzioni relative al quadro IS.	
rigo IQ62	Indicare la quota della deduzione di cui al comma 4-bis dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/97.	
rigo IQ63	Va indicato l'ammontare della deduzione per incremento occupazionale di cui all'art. 11, comma 4-quater. Si vedano le istruzioni del rigo IS6.	
Rigo IQ64	Va indicato l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'articolo 11, comma 4-octies. Si vedano le istruzioni del rigo IS7.	

QUADRO IQ – PERSONE FISICHE

Sezione VI – Valore della produzione netta

rigo IQ65	Deve essere indicato l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questi assimilati e dei redditi di lavoro autonomo di ricercatori e docenti che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.L. 185 del 2008 ovvero ai sensi dell'art. 44 del D.L. 78 del 2010. In particolare, dovrà essere indicato: • l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati erogati ai ricercatori e docenti dai sostituti d'imposta per lo svolgimento di attività di ricerca; • l'ammontare dei redditi di lavoro autonomo percepiti dai ricercatori e docenti per lo svolgimento di attività di ricerca in qualità di liberi professionisti al netto dei relativi costi già dedotti nel rigo IQ51.																						
Rigo IQ66	Va indicato l'importo delle 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. Tali somme sono deducibili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1-bis, inserito dall'articolo 1, comma 988, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.																						
rigo IQ67	Nel rigo IQ65, va indicato l'importo dell'ulteriore deduzione di cui al comma 4-bis dell'articolo 11 riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui al rigo IQ60 colonna 3 al netto dei righi IQ61, IQ62, IQ63, IQ64, IQ65 e IQ66 e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42, colonna 2. La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se entrambi gli importi dei righi IQ60 colonna 3 (al netto degli importi dei righi da IQ61 a IQ66) e IS42 colonna 2, sono di segno positivo. LE DEDUZIONI La deduzione, ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs. 446, spetta a condizione che l'importo di rigo IQ60 colonna 3, aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai Geie di cui alla colonna 2 del rigo IS42, non superi 180.999,91 euro e si applica nelle misure indicate nella tabella che segue. Al riguardo, va notato che la deduzione spetta in misura maggiorata per i contribuenti che svolgono attività di impresa organizzati in forma di società personali o ditte individuali, oppure arti e professioni sotto forma di società semplici, associazioni professionali e posizioni individuali. <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Base imponibile</th><th>Deduzione</th><th>Deduzione maggiorata</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>fino a 180.759,91</td><td></td><td>8.000</td><td>10.500</td></tr> <tr> <td>oltre 180.759,91</td><td>e fino a 180.839,91</td><td>6.000</td><td>7.875</td></tr> <tr> <td>oltre 180.839,91</td><td>e fino a 180.919,91</td><td>4.000</td><td>5.250</td></tr> <tr> <td>oltre 180.919,91</td><td>e fino a 180.999,91</td><td>2.000</td><td>2.625</td></tr> </tbody> </table> La base imponibile e l'importo delle deduzioni devono essere ragguagliati all'anno solare in caso di: • periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi; • inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno.			Base imponibile		Deduzione	Deduzione maggiorata	fino a 180.759,91		8.000	10.500	oltre 180.759,91	e fino a 180.839,91	6.000	7.875	oltre 180.839,91	e fino a 180.919,91	4.000	5.250	oltre 180.919,91	e fino a 180.999,91	2.000	2.625
Base imponibile		Deduzione	Deduzione maggiorata																				
fino a 180.759,91		8.000	10.500																				
oltre 180.759,91	e fino a 180.839,91	6.000	7.875																				
oltre 180.839,91	e fino a 180.919,91	4.000	5.250																				
oltre 180.919,91	e fino a 180.999,91	2.000	2.625																				
rigo IQ68	Colonna 1	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir: • assoggettabile ad aliquota dell'1,9%, ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, • ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale.																					

		Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola svolta nei limiti del citato art. 32 rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap. In caso di attività occasionali diverse da quelle agricole (es. attività occasionale di prestazione di servizi con macchine agricole) è assoggettabile ad aliquota ridotta la quota di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva, riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva. Nel caso di esercizio di attività agricola ed attività di agriturismo, indicate nella sezione IV, la ripartizione del valore della produzione netta va effettuata sulla base dei dati contabili risultanti dalle rispettive contabilità tenute separatamente ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972.
	Colonna 2	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 assoggettabile alle aliquote di cui all'art. 16 o ad altre aliquote previste da leggi regionali.
	Colonna 3	Indicare il valore della produzione netta corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo IQ60, colonna 3 , e la somma degli importi dei rigi da IQ61 a IQ67 ; nel caso in cui il risultato è negativo, indicare zero.

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Soggetti obbligati

Sez. III Società in regime forfetario	IP47	Reddito d'impresa determinato forfetariamente			,00			
	IP48	Retribuzioni, compensi e altre somme			,00			
	IP49	Interessi passivi			,00			
	IP50	Valore della produzione (IP47 + IP48 + IP49)			,00			
Sez. IV Società esercenti attività agricola	IP52	Corrispettivi			,00			
	IP53	Acquisti destinati alla produzione			,00			
	IP54	Valore della produzione (IP52 – IP53)			,00			
Sez. V Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni	IP56	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica			,00			
	IP57	Costi inerenti all'attività esercitata			,00			
	IP58	Valore della produzione (IP56 – IP57)			,00			
Sez. VI Valore della produzione netta			Estero		Italia			
	IP60	Valore della produzione (Sez. I)	1	,00	2	,00	3	,00
	IP61	Valore della produzione (Sez. II)		,00		,00		,00
	IP62	Valore della produzione (Sez. III)		,00		,00		,00
	IP63	Valore della produzione (Sez. IV)		,00		,00		,00
	IP64	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)		,00		,00		,00
	IP65	Valore della produzione (Sez. V)		,00		,00		,00
	IP66	Totale valore della produzione		,00		,00		,00
	IP67	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446						,00
	IP68	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti						,00
	IP69	Deduzione per incremento occupazionale						,00
	IP70	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente						,00
	IP71	Deduzione per ricercatori						,00
	IP72	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori						,00
	IP73	Ulteriore deduzione						,00
							3	
	IP74	Valore della produzione netta	(aliquota del settore agricolo 1		,00	altre aliquote 2		,00)

SOGGETTI OBBLIGATI

Il **quadro IP** va utilizzato **dalle società di persone ed equiparate** per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno **2015** ai fini **dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)**.

Il presente quadro deve essere utilizzato dalle società e associazioni, residenti nel territorio dello Stato, di seguito elencate:

- società semplici;
- società in nome collettivo ed in accomandita semplice;
- società d'armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza);
- società di fatto o irregolari (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale);
- associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori).



I gruppi economici di interesse europeo (GEIE) non sono soggetti passivi di imposta; il valore della produzione netta di tali gruppi residenti o delle stabili organizzazioni di gruppi non residenti, determinato secondo le disposizioni dell'art. 5 del D.Lgs. 446, è imputato a ciascun membro, sulla base di apposita documentazione, nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Ciascun membro del gruppo è obbligato in solido con gli altri al versamento dell'imposta dovuta.



I gruppi economici di interesse europeo (GEIE) residenti o le stabili organizzazioni di gruppi non residenti devono presentare la dichiarazione Irap compilando il quadro IP ed evidenziando nel quadro IR la base imponibile senza specificare l'imposta.

Si considerano **residenti** le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato.

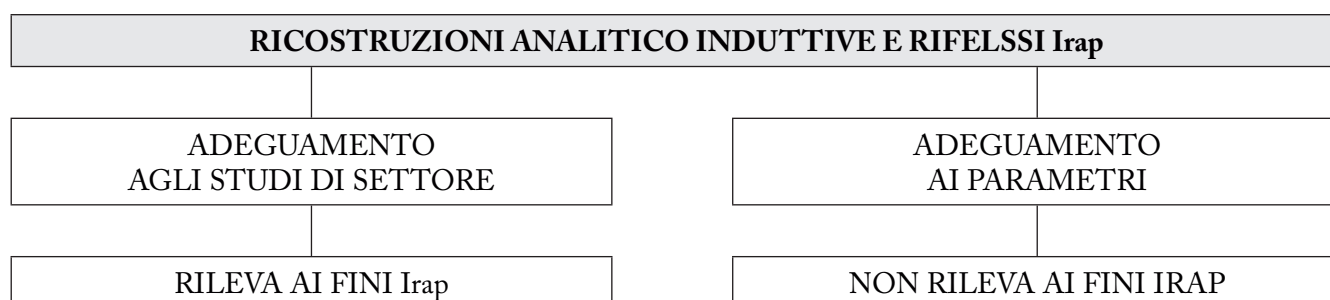
L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

Il quadro IP è suddiviso in sei sezioni:

- le **prime cinque** attengono alla **indicazione dei componenti positivi e negativi rilevanti**, per le diverse categorie di soggetti, ai fini della determinazione del valore della produzione netta. In caso di esercizio di attività suscettibili di generare presupposti impositivi diversi, dovrà procedersi separatamente alla determinazione del valore della produzione compilando le sezioni corrispondenti a ciascuna attività, e non è possibile operare compensazioni tra risultati positivi e risultati negativi;
- la **sesta sezione attiene alla determinazione del valore della produzione netta**.

Adegumento agli studi di settore	
Maggiori ricavi	Maggiori compensi
1	2

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.P.R. 195/1999, rilevano ai fini Irap i **maggiori ricavi o compensi** non annotati nelle scritture contabili conseguenti **all'adeguamento agli studi di settore** anche se relativi al primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione gli studi o le revisioni dei medesimi.



Pertanto, nell'apposito rigo collocato all'inizio del presente quadro, dovranno essere indicati:

RACCORDO CON STUDI DI SETTORE E DEDUZIONI EXTRACONTABILI		
Colonna 1	Indicare i maggiori ricavi conseguenti all'adeguamento agli studi	Per i periodi di imposta diversi da quelli in cui trova applicazione per la prima volta lo studio nuovo o revisionato, l'adeguamento è possibile a condizione che sia versata una maggiorazione del 3% sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli contabili, se superiore al 10% di questi ultimi. La maggiorazione deve essere versata entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sul reddito.
Colonna 2	Indicare i maggiori compensi conseguenti all'adeguamento agli studi	

Si precisa che:

- in caso di **rivalutazione dei beni immobili** ai sensi del comma 16 e seguenti dell'art. 15 del D.L. 185/2008 i maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui al successivo comma 20 del citato art. 15. In tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto, sia nell'ipotesi di mancata opzione che nell'ipotesi di esercizio della stessa (fino all'esercizio di riconoscimento fiscale dei beni rivalutati) i soggetti che compilano la sezione II del presente quadro devono neutralizzare le componenti rilevate nel conto economico non riconosciute fiscalmente, evidenziandole tra le "altre variazioni".
- nell'ipotesi di 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 a seguito delle predette operazioni, non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del Tuir (CC.MM. 57/E/2008 e 27/E/2009). Nell'ipotesi in cui non sia stata esercitata la predetta opzione, i soggetti che compilano la sezione II del presente quadro devono neutralizzare i maggiori o i minori valori iscritti in bilancio non riconosciuti fiscalmente, evidenziandoli nei righe IP37 "altre variazioni in aumento" o IP43 "altre variazioni in diminuzione" sempre che non possano essere evidenziati in appositi righe dei riquadri "Variazioni in aumento" o "variazioni in diminuzione" (ad esempio quota di ammortamento dell'avviamento non deducibile a seguito del mancato esercizio della suddetta opzione va riportata nel rigo IP34 e non nel rigo IP37). In deroga alle disposizioni del comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir, i soggetti beneficiari dell'operazione straordinaria possono affrancare fiscalmente i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e altre attività immateriali mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Con tale opzione il soggetto beneficiario potrà effettuare nella dichiarazione ai fini Irap del periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la deduzione di cui agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa in misura non superiore ad un nono, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Allo stesso modo, a partire dal medesimo periodo di imposta di cui sopra saranno deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico. 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 nei righe IP37 "altre variazioni in aumento" o IP43 "altre variazioni in diminuzione"



Prezzi di trasferimento: ai sensi dell'art. 1, co. 281 della L. 147/2013, la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, co. 7 del Tuir, deve intendersi applicabile alla determinazione della produzione netta ai fini dell'Irap.

SEZIONE I – SOCIETÀ DI PERSONE E BASE IMPONIBILE IRAP DETERMINATA CON IL METODO FISCALE

Le **modalità per la determinazione della base imponibile Irap** per le **per le società di persone** sono disciplinate dall'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997: a differenza dei soggetti Ires **la base imponibile** viene

determinata applicando **ad alcune voci di bilancio** le norme previste **dalle imposte sui redditi** (si assumono quindi i **valori fiscali** anziché i valori di bilancio).



La **sezione I** deve essere compilata dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, a prescindere dal regime di contabilità adottato, che **non abbiano optato**, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. 446, per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali.

Le società che per l'anno 2015 si avvalgono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa di **regimi forfetari**, **possono optare** – compilando la sezione III in luogo della presente sezione – per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446/1997. La scelta può essere esercitata a prescindere dalle modalità di determinazione dell'imposta adottate in sede di versamenti in acconto riferiti al periodo oggetto di dichiarazione e non è vincolante per i successivi periodi.



Si precisa che non possono compilare la presente sezione le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella **assunzione di partecipazioni** in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione, ai sensi dell'art. 113 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario. Detti soggetti, determinano la base imponibile ai sensi del comma 9 dell'art. 6 del D.Lgs. 446 compilando la successiva sezione II.

COSÌ SI DETERMINA LA BASE IMPONIBILE		
Somma: • dei ricavi d'esercizio tipici di cui al comma 1, lett. a), b), f) e g), dell'art. 85 del Tuir, • e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92 bis e 93 del Tuir;	MENO	somma dei costi d'esercizio: • delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, • dei servizi, • dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali.

Ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. 446, la **base imponibile è determinata** dalla differenza tra l'ammontare **dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del Tuir**, e delle **variazioni delle rimanenze finali** di cui agli articoli **92, 92-bis e 93** del medesimo testo unico, e l'ammontare **dei costi delle**

materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

Non sono deducibili:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del citato decreto;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'imposta comunale sugli immobili, oggi Imu;
- l'Imi (imposta municipale immobiliare) della provincia autonoma di Bolzano;
- l'Imis (imposta immobiliare semplice) della provincia autonoma di Trento.



Secondo quanto espresso dall'Agenzia nella **C.M. 60/E/2008**:

- i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale;
- i componenti negativi, relativi alle voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali, sono individuati in base alla classificazione civilistica del bilancio. La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, il richiamo operato dal legislatore a tali voci deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile Irap applicando i corretti principi contabili;
- i costi per servizi, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992.

SEZIONE I – IMPRESE ART. 5-BIS – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Sez. I Società commerciali art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997	IP1	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR	,00
	IP2	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR	,00
	IP3	Contributi erogati in base a norma di legge	,00
	IP4	Totale componenti positivi	,00
	IP5	Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IP6	Costi dei servizi	,00
	IP7	Ammortamento dei beni strumentali materiali	,00
	IP8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali	,00
	IP9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali	,00
	IP10	Totale componenti negativi	,00
	IP11	Valore della produzione (IP4 – IP10)	,00

Nella **sezione I del quadro IP**, ai righi da **IP1 a IP4** vanno indicati **i componenti positivi** rilevanti ai fini della determinazione dell'Irap.

In particolare:

IP1 Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR ,00					
IP1	1. Al rigo IP1 va indicato l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del Tuir. In particolare: a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; b) i 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; f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere; g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto. 2. i maggiori ricavi conseguenti all'adeguamento agli studi di settore indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro.				
 In base alla regola prevista dall'art. 109 del Tuir i ricavi derivanti dalla cessione di beni e prestazioni di servizi e i risarcimenti assicurativi sono rilevanti anche a fini Irap nel periodo d'imposta di competenza.					
VOCI NON RILEVANTI <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">PLUSVALENZE</td> <td> Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda (che ai sensi del previgente art. 11, comma 3, del <i>decreto Irap</i> concorrevano in ogni caso alla determinazione della base imponibile Irap), • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio). </td> </tr> <tr> <td>LAVORATORI DISTACCATI</td> <td> Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. </td> </tr> </table>		PLUSVALENZE	Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda (che ai sensi del previgente art. 11, comma 3, del <i>decreto Irap</i> concorrevano in ogni caso alla determinazione della base imponibile Irap), • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio).	LAVORATORI DISTACCATI	Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile.
PLUSVALENZE	Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Non rilevano, dunque: • le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda (che ai sensi del previgente art. 11, comma 3, del <i>decreto Irap</i> concorrevano in ogni caso alla determinazione della base imponibile Irap), • le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio).				
LAVORATORI DISTACCATI	Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile.				
IP2 Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR ,00					
IP2	Al rigo IP2 va indicato l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del Tuir; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno				
IP3 Contributi erogati in base a norma di legge ,00					
IP3	Al rigo IP3 vanno indicati Indicare i contributi erogati in base a norma di legge, ad eccezione: • di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, ferma rilevando la rilevanza di quelli parzialmente rilevanti (si evoca il caso del costo del personale che risulta deducibile, sia pure parzialmente, in relazione al godimento delle deduzioni meglio descritte nel quadro IS);				

	di quelli in relazione ai quali l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).
	CRITERIO DI RILEVANZA FISCALE I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, in base a disposizioni di legge, essendo riconducibili tra le sopravvenienze attive, rilevano, ai sensi del comma 3 dell'articolo 88, lettera b) del Tuir, nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto. Nel rigo, pertanto, va indicato: l'intero ammontare dei contributi conseguiti nell'anno ed acquisiti integralmente a tassazione (senza rateazione); - la quota costante dei contributi che si intendono rateizzare; - le quote costanti dei contributi conseguiti in precedenti periodi d'imposta, oggetto di rateazione;
IP4	Totale componenti positivi
IP4	Al rigo IP4 va indicata la somma dei componenti positivi indicati nei righi da IP1 a IP3.

Nella **sezione I del quadro IP**, ai righi da **IP5 a IP10** vanno indicati **i componenti negativi** rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

In particolare:

IP5	Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
IP5	Al rigo IP5 vanno indicati i costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci. CRITERI DI INDIVIDUAZIONE E DETERMINAZIONE (C.M. 60/E/08) - tali componenti corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile; - gli importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti sono solo quelli di natura commerciale, e non quelli aventi natura finanziaria (proventi finanziari), peraltro non rilevanti ai fini della base imponibile dell'Irap, essendo relativi a voci di costo non richiamate dalla norma in commento; - sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci; - comprendono le imposte non recuperabili come, ad esempio, le imposte di fabbricazione; - comprendono i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale.
 APPROFONDIMENTO B6. COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI Tale voce è deputata ad accogliere i costi che l'impresa ha sostenuto per l'approvvigionamento delle materie prime e sussidiarie necessarie per essere impiegate nella produzione, delle materie di consumo (ad esempio, cancelleria e stampati, materiali per manutenzioni e pulizie, carburanti e lubrificanti per autotrazione, ...) e delle merci oggetto di commercializzazione da parte dell'impresa. I costi devono essere indicati: per competenza, indipendentemente dalla data del pagamento;	

- al netto di eventuali resi, sconti - di natura commerciale -, abbuoni, premi e di qualunque imposta connessa all'acquisto;
 - in base al cambio del giorno di effettuazione dell'operazione, se questa è espressa in valuta estera.
- Il costo va rilevato comprensivo degli eventuali costi accessori all'acquisto (ad esempio, per le spese di trasporto) che il fornitore ha incluso direttamente nel prezzo praticato.

**COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE,
DI CONSUMO E MERCI**

**COSTI DI COMPETENZA SOSTENUTI PER
L'APPROVVIGIONAMENTO DI MATERIE/MERCI
DESTINATE ALLA PRODUZIONE E ALLA RIVENDITA**

IP6 Costi dei servizi

,00

IP6

La **categoria dei costi per servizi** è individuata con riferimento al contenuto **dell'art. 1 del D.M. del 17 gennaio 1992**.



Come precisato nella **C.M. 8/E/2009** tutte le volte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile Irap a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica.

Il **D.M. del 17 gennaio 1992** individua **le attività che costituiscono prestazioni di servizi**:

- ai fini dell'applicazione del limite previsto per la periodicità delle liquidazioni dell'Iva;
- ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi.

In base ai criteri individuati dall'art. 1 del D.M. per **attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi** si intendono quelle indicate nei commi da 1 a 3 dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972 e quelle elencate nel comma 4 dello stesso art. 3 nelle lettere a), b), c), e), f) e h):

- le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte;
- se effettuate verso corrispettivo:
 - le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
 - le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
 - i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni (non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente);
 - le somministrazioni di alimenti e bevande;
 - le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;

- le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo ed oggetto, nonché le assegnazioni fatte da enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, quando hanno per oggetto concessioni o licenze relative a:
 - beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
 - diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, marchi e insegne, nonché diritti o beni simili ai precedenti;
 - contratti di ogni tipo e oggetto;
- le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
- i prestiti obbligazionari ;
- le cessioni dei contratti relativi a:
 - cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro
 - cessioni e conferimenti in società ed altri enti, compresi consorzi ed associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
 - cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli posti in essere dagli autori o loro eredi, e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi ;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari ;
- le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, anche nei rapporti tra mandante e mandatario

COSTI RINVIATI DA PRECEDENTI ESERCIZI

Vanno indicati nel **rigo IQ6** le quote di costi per servizi, quali spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, sostenuti in precedenti periodi d'imposta e la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della disciplina vigente devono essere indicate nel presente rigo.

IMPRESE DI AUTOTRASPORTO

Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir;

COSTI PER SERVIZI NON DEDUCIBILI

I costi classificabili nell'ambito delle prestazioni per servizi individuati dal decreto 17.01.1992 **non sono tuttavia deducibili** qualora siano riconducibili nelle categorie di costi specificamente indicate dall'art. 5-bis, vale a dire:

- spese per il **personale dipendente e assimilato**,
- i compensi **per prestazioni di lavoro autonomo occasionale**, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere – di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir;
- i **compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente** di cui all'art. 50 del Tuir, ivi comprese le **collaborazioni coordinate e continuative** a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
- gli **utili spettanti agli associati in partecipazione** che hanno **apportato esclusivamente lavoro**, di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir;
- i costi sostenuti per l'impiego di personale dipendente di terzi **distaccato presso l'impresa**;

- i **compensi per attività commerciali occasionali** di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir
- la **quota interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto o in via forfetaria;
- **perdite su crediti**;
- **l'Imu**.

Allo stesso modo, non possono essere ammessi in deduzione, tra le spese per servizi deducibili, gli **oneri per interessi passivi**, trattandosi di costi comunque indeducibili nel sistema Irap

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

La **R.M. 84/E/2009** aveva sostenuto che l'Iva compresa nelle spese di vitto e alloggio non certificate con fattura non poteva dedotta ai fini Irap in quanto non inerente. La posizione è stata opportunamente modificata con la circolare 25/E/2010, ove si afferma che, in mancanza delle fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, l'imprenditore e il professionista possono dedurre dal reddito - come elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime - l'Iva non detratta, sempreché la stessa presenti la natura di "costo inerente" all'attività nel senso anzidetto.

La **limitazione al 75%** della deducibilità delle spese relative alle prestazioni in argomento, secondo quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del Tuir, come modificato dall'art. 83, comma 28-quater, del D.L. 112/2008, sarà, quindi, riferita al costo delle predette prestazioni maggiorato dell'Iva non detratta.

L'Iva non detratta relativa alle prestazioni di vitto e alloggio assume rilievo fiscale anche ai fini Irap, a condizione che l'onere risulti iscritto tra i costi che concorrono alla determinazione del valore della produzione netta da assoggettare all'imposta.

Diversamente, non può costare un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito l'Iva documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione.

LAVORO INTERINALE

Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.

LAVORATORI DISTACCATI

I costi dei lavoratori distaccati provenienti da altre aziende sono assimilati al costo del personale e, pertanto, non sono deducibili.

SPESE DI MANUTENZIONE

Le spese di manutenzione sono deducibili nei limiti del plafond prescritto dall'art. 102, comma 6 del Tuir.



L'art. 3 comma 16-quater del D.L. 16/2012 ha abrogato la disposizione in base alla quale per i beni ceduti e per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio il calcolo del **plafond del 5%** competeva in relazione al periodo di possesso. La disposizione è entrata in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29/04/2012 e **consentiva quindi di determinare il plafond di deducibilità applicando il 5% al valore dei beni ammortizzabili all'01/01/2012.**

IP7 Ammortamento dei beni strumentali materiali

,00

IP7

Al **riga IP7** va indicato l'ammontare degli **ammortamenti dei beni strumentali materiali** secondo le regole di deduzione del Tuir.

Pertanto, **non rilevano**, ad esempio:

- la quota di ammortamento riferito all'**area** su cui insistono fabbricati, oppure pertinenziale agli stessi;

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Sezione I – Imprese art. 5-Bis – Modalità di compilazione

	- in caso di rivalutazione dei beni immobili ai sensi del D.L. 185/2008, i maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva. In tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, quindi dal 2013; - la quota di ammortamento di eventuali beni patrimonio; - la quota di ammortamento non deducibile sui veicoli aziendali, ai sensi dell'articolo 164 del Tuir; - la quota di ammortamento di apparecchi e apparati per la telefonia; - la quota non inerente di eventuali beni promiscui.	
IP8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali	,00
IP8	Al rigo IP8 va indicato ammontare degli ammortamenti dei beni strumentali immateriali, compreso l'avviamento. Si ponga attenzione al fatto che la norma non cita gli oneri pluriennali che, per conseguenza, non sono deducibili (spese di manutenzione su beni di terzi, spese di pubblicità, propaganda, per studi e ricerche di cui all'art. 108 del Tuir, spese di impianto).	
IP9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali	,00
IP9	Al rigo IP9 va indicato l'ammontare dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari. DETERMINAZIONE DEGLI ONERI FINANZIARI IMPLICITI NEI LEASING (C.M. 19/E/2009) Con riferimento ai contratti di locazione finanziaria, si fa presente che l'art. 1, comma 33, lett. n), della legge finanziaria 2008 ha modificato la disposizione contenuta nell'art. 102, comma 7, del Tuir. A seguito della suddetta modifica, la "<i>quota di interessi impliciti desunta dal contratto</i>" di leasing è soggetta alle regole previste dall'art. 96 del Tuir. Pertanto, alla stregua della norma appena richiamata, occorre determinare, in base alle risultanze del contratto di locazione finanziaria, l'ammontare degli interessi passivi (impliciti nei canoni) relativi al periodo d'imposta e tenerne conto ai fini del calcolo di deducibilità di cui all'art. 96 del Tuir Tuttavia, esigenze di semplificazione portano a ritenere che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, possano continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato, ai fini dell'Irap, dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998.	
IP10	Totale componenti negativi	,00
P10	Al rigo IP10 va indicata la somma dei componenti negativi indicati nei righi da IP5 a IP9: COMPONENTI STRAORDINARI IRRILEVANTI: MINUSVALENZE Tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile Irap la norma in questione non opera alcun rinvio alla voce di costo relativa alle minusvalenze, la quale, pertanto, non risulterà rilevante ai fini del calcolo del tributo.	



LEASING FINANZIARIO E LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2014

Il leasing, o locazione finanziaria, è un contratto atipico, cioè non regolato dal codice civile, così definito dal paragrafo 2 del documento n. 1 dell'Organismo Italiano di contabilità:

“Le operazioni di leasing sono rappresentate dai contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta ed indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (riscatto). Conseguentemente con un'operazione di leasing il concedente (locatore) concede ad un utilizzatore (locatario) l'uso di un bene per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo periodico (canone) con la presenza in contratto di una opzione di acquisto del bene locato in favore dell'utilizzatore ad un prezzo contrattualmente predeterminato (c.d. opzione di riscatto).”

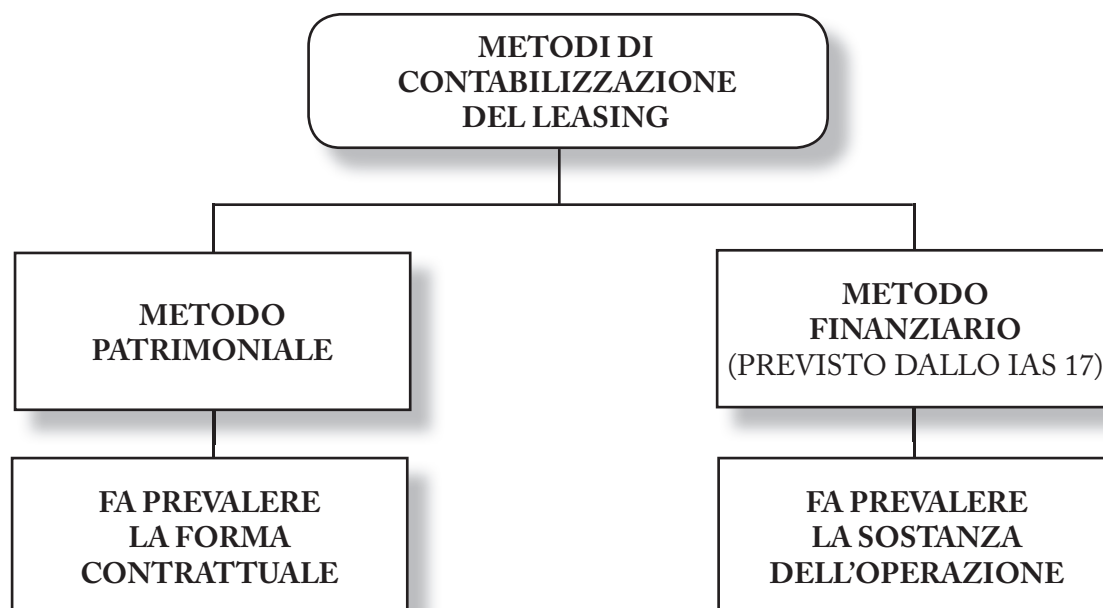
Il leasing finanziario si distingue da quello c.d. operativo, in quanto quest'ultimo non trasferisce i rischi ed i benefici derivanti dalla proprietà al locatario e non prevede la possibilità di riscatto del bene. Di solito, inoltre, nel leasing operativo il locatore è lo stesso fornitore del bene, il quale effettuerà direttamente eventuali spese di manutenzione e riparazione.

Tornando al leasing finanziario, vi sono due differenti metodologie di rilevazione contabile dell'operazione:

1. il **metodo patrimoniale**, in base al quale i contratti di leasing finanziario sono contabilizzati secondo la loro forma giuridica negoziale e quindi il locatario imputerà a conto economico i canoni di competenza di ciascun esercizio (nella voce B8 – Costi per godimento di beni di terzi) ed esporrà tra i conti d'ordine l'impegno assunto contrattualmente, unitamente all'ammontare complessivo dei canoni di leasing. Potrà iscrivere il bene nell'attivo dello stato patrimoniale solo dopo aver eventualmente esercitato il diritto di riscatto ed esclusivamente per il prezzo di riscatto, solitamente molto basso (il bene andrà quindi ammortizzato sulla base della residua vita utile). Nell'ipotesi inoltre di corresponsione di un maxicanone iniziale, esso dovrà essere ripartito, attraverso l'utilizzo di risconti attivi, sulla base della durata contrattuale.
2. il **metodo finanziario**, che fa prevalere invece la sostanza dell'operazione rispetto alla sua forma giuridica. Il leasing è visto pertanto come un'operazione di finanziamento, un mutuo concesso dalla società di leasing all'utilizzatore. Dal punto di vista contabile pertanto il conduttore iscriverà il bene in locazione nell'attivo dello stato patrimoniale per il valore corrispondente al costo sostenuto per acquisire il bene dalla società di leasing concedente. Procederà poi ad ammortizzarlo in funzione della sua vita utile economica, mentre i canoni verranno distinti nella parte relativa alla quota capitale, da imputare a riduzione del debito verso la società di leasing, e alla quota interessi, da imputare a conto economico tra gli oneri finanziari.

Nonostante la legge delega per la riforma del diritto societario avesse previsto di introdurre a livello di Codice Civile il metodo finanziario, in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, il legislatore del D.Lgs. 6/2003 non ha agito in tal senso, non modificando la disciplina vigente, basata sull'applicazione del metodo

patrimoniale, prevedendo però l'indicazione in nota integrativa di tutta una serie di informazioni complementari riconducibili al metodo finanziario.



L'art. 2427 comma 1 punto 22 del Codice Civile, dispone infatti che nella nota integrativa devono essere indicate: *“le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e de benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando i tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerente i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio”*.

Un prospetto contenente le indicazioni richieste è proposto nella bozza di nota integrativa al capitolo quarto.

Analizziamo ora la disciplina fiscale del leasing ovvero i presupposti per la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria, alla luce del recente intervento ad opera della legge di Stabilità 2014.

L'art. 1, commi 162 e 163, della L. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) ha apportato importanti modifiche alle regole di deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per imprese e professionisti, tutte di segno favorevole ai contribuenti, novità applicabili ai contratti stipulati dal **1° gennaio 2014**.

In particolare il legislatore è intervenuto sugli articoli 54 comma 2 del Tuir, nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, e 102, comma 7 del Tuir, nell'ambito del reddito di impresa, prevedendo in estrema sintesi:

- una riduzione della durata dei leasing immobiliari, fissata in 12 anni;
- l'estensione di tale disposizione anche al settore dei lavoratori autonomi;
- la riduzione alla metà del periodo di ammortamento per la deducibilità dei leasing aventi ad oggetto beni mobili strumentali.

Si precisa che dalle novità in esame sono escluse le imprese IAS adopter, le quali, sulla base di quanto prevede lo IAS 17, sono tenute ad iscrivere il bene in leasing nello stato patrimoniale con imputazione a conto economico dell'ammortamento e della quota interessi di competenza e alle quali si applica l'art. 102 comma 2 del Tuir.

Negli ultimi anni la disciplina fiscale del leasing è stata già oggetto di rilevanti modifiche normative e si pone ora il problema di coordinare i diversi interventi normativi.

IL PRECEDENTE INTERVENTO DEL D.L. 16/2012

L'art. 4 bis del D.L. 2.3.2012 n. 16, convertito dalla L. 26.4.2012 n. 44, ha apportato una rilevante modifica all'art. 102 comma 7 del Tuir, andando a "slegare" la deducibilità dei canoni di leasing dalla durata del contratto pattuita dalla parti attraverso:

- l'eliminazione del requisito della durata minima del contratto come condizione per la deducibilità dei canoni;
- la previsione di una "durata minima fiscale", coincidente con la "vecchia" durata minima, lungo la quale ripartire, ai soli fini fiscali, l'ammontare deducibile.

Le modifiche in questione si applicano ai contratti di locazione stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012, mentre quelli perfezionati anteriormente rimangono pertanto assoggettati alle precedenti regole: la deducibilità dei relativi canoni rimane pertanto vincolata al requisito della durata minima del contratto, che, se non rispettata, determina l'integrale indeducibilità di tutti i canoni.

Ricordiamo i riferimenti temporali da tenere in considerazione in relazione alle diverse tipologie di beni per identificare la durata minima del contratto nel caso di stipula dello stesso sino al 28 aprile 2012:

- **Beni mobili**

La durata non deve essere inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti ministeriali in relazione all'attività esercitata dall'impresa (D.M. 31.12.1988) se il contratto è stipulato a partire dal 1.1.2008; non deve essere inferiore alla metà del periodo tabellare se è stato stipulato sino al 31.12.2007;

- **Autoveicoli a deducibilità limitata di cui all'art. 164 comma 1 lett. b) Tuir**

La durata non deve essere inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente fiscale. Per i contratti stipulati prima del 12.8.2006 la durata non doveva risultare inferiore alla metà del periodo di ammortamento tabellare;

- **Beni immobili**

Per i contratti stipulati fino al 3.12.2005 i canoni sono deducibili a condizione che il contratto abbia durata di almeno 8 anni; per quelli stipulati dal 4.12.2005 al 31.12.2007 la durata deve essere non inferiore alla metà del periodo di ammortamento tabellare e, in ogni caso, non inferiore a 8 anni né superiore a 15; per i contratti stipulati dal 1.1.2008 la durata deve essere non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare e, in ogni caso, non inferiore a 11 anni né superiore a 18.

I contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29.4.2012, come detto, sono assoggettati alla diversa normativa introdotta dal D.L. 16/2012: i relativi canoni possono essere dedotti indipendentemente dalla durata del contratto stesso, ma è previsto che la deducibilità fiscale debba avvenire in un arco temporale determinato in funzione del bene oggetto del contratto:

- 2/3 del periodo di ammortamento tabellare per i beni mobili (salvo i mezzi di trasporto a deducibilità limitata per i quali è prevista un periodo pari al coefficiente fiscale);

- 2/3 del periodo di ammortamento tabellare per i beni immobili, ma con un minimo di 11 anni ed un massimo di 18 anni.

Di conseguenza, se la durata pattuita del contratto di leasing è inferiore a quella minima fiscale, si genera una discrasia tra ammontare del canone imputato civilisticamente e quello deducibile fiscalmente: in ogni esercizio occorre effettuare apposite variazioni in aumento in sede dichiarativa, che hanno natura di variazioni temporanee con necessità di stanziamento della fiscalità differita attiva. L'eccedenza non dedotta sarà infatti recuperata sotto forma di variazioni in diminuzione una volta terminato il contratto.

LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2014 PER LE IMPRESE

L'intervento della Legge di Stabilità (comma 162) modifica l'art. 102, comma 7, del Tuir, per quanto riguarda la determinazione del reddito di impresa, prevedendo una "accelerazione" della deducibilità fiscale dei canoni di leasing, sia per i beni mobili che per quelli immobili.

• Beni mobili

Per quanto riguarda i beni mobili, il periodo minimo di riferimento per la deduzione dei canoni passa dai 2/3 a 1/2 del periodo di ammortamento fiscale, con l'eccezione delle autovetture aziendali non strumentali e non assegnate per le quali la deduzione è ancora in quattro anni (periodo pari all'ammortamento fiscale).

Se quindi un bene mobile ha una durata di ammortamento di 8 anni, la deduzione dei canoni di leasing potrà avvenire in un periodo minimo di 4 anni. Se il contratto ha invece durata inferiore, ad esempio 3 anni, sarà necessario procedere con doppio binario, civilistico e fiscale, con stanziamento della fiscalità differita.

Se invece la durata contrattuale del leasing è superiore a quella fiscale, ad esempio 5 anni, la deducibilità fiscale è legata a quella civilistica.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

valore del bene	80.000,00
interessi	4.500,00
prezzo riscatto	8.000,00
ammortamento fiscale	8 anni
durata contratto	3 anni
canone di competenza annuale	25.500,00
importo deducibile annualmente	19.125,00

anno	canoni di competenza	importo deducibile	variazioni in aumento	variazioni in diminuzione
2015	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2016	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2017	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2018		19.125,00		19.125,00
	76.500,00	76.500,00	19.125,00	19.125,00

Deducibilità leasing beni mobili per imprese

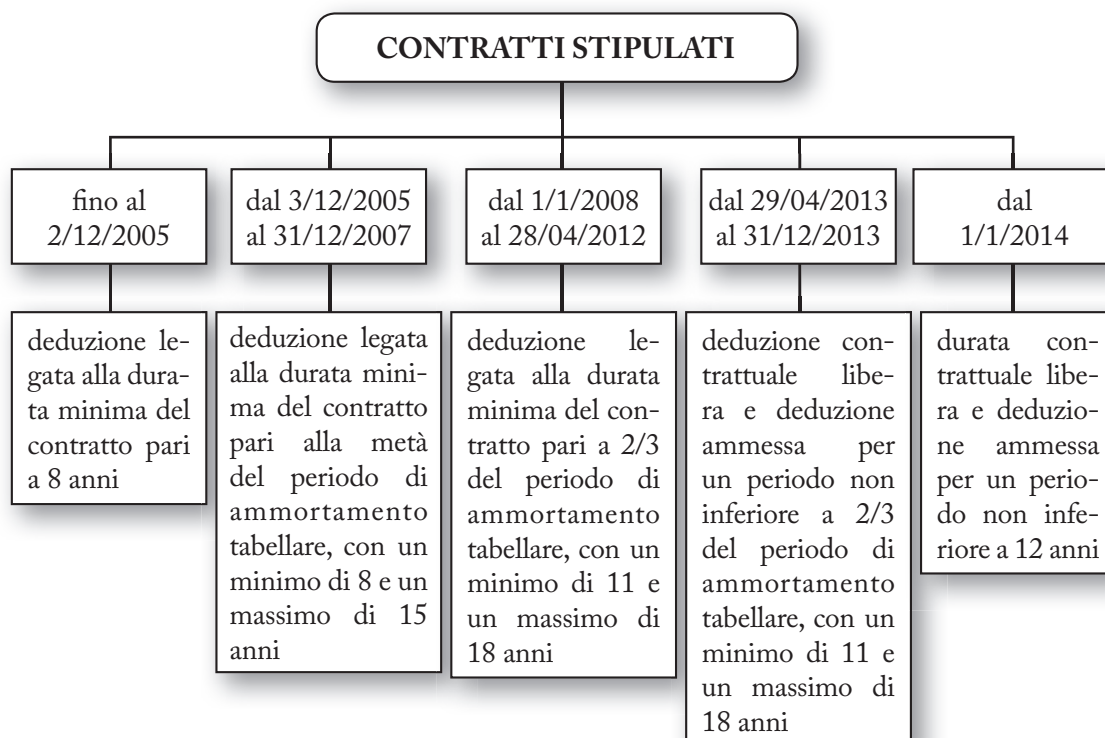


• Beni immobili

Per quanto riguarda i beni immobili, con riferimento al reddito di impresa, **la Legge di Stabilità 2014 porta a 12 anni il termine per la deduzione fiscale dei canoni di leasing.**

Resta ferma la necessità di rendere indeducibile, ai sensi dell'art. 36, comma 7-bis, del D.L. 223/2006, la quota capitale del canone relativa al terreno sottostante, attraverso il procedimento di scorporo del valore dell'area.

Deducibilità leasing beni immobili per imprese



Se la durata del contratto di leasing immobiliare è inferiore a 12 anni, si renderà necessario effettuare specifiche variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi al fine di riprendere a tassazione la parte dei canoni imputati a bilancio non deducibili fiscalmente e stanziare la relativa fiscalità differita, con la “complicazione” di dover gestire anche la componente terreno non deducibile, pari al 20% (30% per i fabbricati industriali) dell'intero costo del bene.

La circolare dell'Agenzia n. 17/E del 29 maggio 2013 ha precisato che a tal fine è necessario innanzitutto individuare la quota capitale e quella interessi in relazione alla durata minima fiscale di deduzione del bene (dal 2014 12 anni) e poi procedere allo scorporo della quota riferibile al terreno. Nel caso quindi di durata del contratto inferiore al periodo minimo di deduzione fiscale, è sul valore fiscale del canone di leasing (e non su quello imputato a bilancio) che si dovrà procedere allo scorporo della percentuale riferibile al terreno.

La quota non dedotta per effetto dello scorporo andrà ad incrementare, come precisato dalla circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, il costo fiscalmente riconosciuto del bene dopo il riscatto.

Nel caso di “doppio binario” e cessione a terzi a titolo oneroso del contratto di leasing, l'impresa cedente rileverà una sopravvenienza attiva pari al valore normale del bene al netto dei canoni ancora da corrispondere, e i canoni recuperati come variazioni in aumento saranno dedotti integralmente nell'esercizio stesso della cessione.

DECORRENZA NUOVE DISPOSIZIONI

Il nuovo assetto normativo ha effetto per i contratti di leasing sottoscritti a partire dall'entrata in vigore della Legge 147/2013, ovvero dal 1° gennaio 2014.

Come precisato dalla Circolare Assilea 2/2014, anche l'eventuale novazione intervenuta dopo il 1° gennaio 2014 di contratti stipulati originariamente ante 1° gennaio 2014 può beneficiare delle nuove regole, in quanto comporta la cessazione del contratto originario e la stipula di uno nuovo.

In merito Assilea rileva come, ai sensi dell'art. 1230 Cod. civ., la novazione possa essere oggettiva o soggettiva, ma in entrambi i casi è necessario il c.d. “animus novandi”, cioè la volontà di estinguere l'obbligazione precedente per sostituirla con una nuova (in tal senso la Cass. Civ. Sez. III, n. 5665 del 9 marzo 2010).

Con riferimento al leasing immobiliare, la circolare indica che i criteri per stabilire la trasformazione del bene originario in uno nuovo e diverso, comportando la novazione oggettiva del contratto, vanno ricercati nelle fattispecie contemplate dall'art. 3 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con D.P.R. 380/2001, ovvero:

- interventi di manutenzione ordinaria
- interventi di manutenzione straordinaria
- interventi di restauro e risanamento conservativo
- interventi di ristrutturazione edilizia
- interventi di nuova costruzione
- interventi di ristrutturazione urbanistica

Mentre i primi due interventi, manutenzione ordinaria e straordinaria, non comportano novazione oggettiva, in tutti gli altri casi questa è riscontrabile.

Il tema della novazione potrebbe risultare di particolare interesse per la stipula di leasing immobiliari da parte dei lavoratori autonomi: l'eventuale novazione nel 2014 di un contratto stipulato tra il 1.1.2010 e il 31.12.2013 rimetterebbe “in pista” la deducibilità dei relativi canoni ai sensi del novato art. 54 comma 2 Tuir.



LEGGE - Finanziaria 2014 – Rivalutazione beni di impresa e partecipazioni – commi da 140 a 146 Legge 27 dicembre 2013 n. 147 (c.d. Legge di stabilità 2014)

La norma prevede la rivalutazione dei beni d'impresa, mobili ed immobili, e delle partecipazioni riservata alle società di capitali ed enti commerciali che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

La rivalutazione va effettuata nel bilancio 2013 e deve riguardare tutti i beni risultanti dal bilancio al 31.12.2012 appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d'imposta. È possibile provvedere all'affrancamento, anche parziale, di tale riserva mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dei redditi e dell'Irap in misura pari al 10%.

Il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (dal 2016) tramite il versamento di un'imposta sostitutiva, in tre rate annuali senza interessi.

Da tale periodo d'imposta si potrà tenere conto del valore rivalutato al fine di:

- dedurre maggiori quote di ammortamento;
- determinare il plafond sul quale calcolare la deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione (5%).

Si verranno a creare negli esercizi 2013, 2014 e 2015 delle differenze temporanee che dovranno essere gestite mediante variazioni in aumento dei rispettivi ammortamenti.

In caso di cessione, assegnazione ai soci / autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, la plus/minusvalenza è calcolata con riferimento al costo del bene antecedente alla rivalutazione.



RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA E PARTECIPAZIONI NEL BILANCIO 2015 LEGGE DI STABILITÀ 2016

La L. 208/2015 (art. 1, co. da 889 a 896) ha riproposto la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni possedute da società di capitali ed enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

Si può procedere alla rideterminazione del costo d'acquisto dei beni di impresa, ad esclusione degli immobili merce, e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014; la rideterminazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

La rivalutazione va eseguita **nel bilancio 2015** (per i soggetti con esercizio coincidente all'anno solare) e va annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

Il saldo attivo di rivalutazione, da imputarsi contabilmente a capitale o ad una riserva in sospensione di imposta, può essere affrancato, in tutto o in parte, con applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del 10%.

Il maggior valore dei beni derivante dalla rivalutazione è invece riconosciuto ai fini Ires ed Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo (2018) a quello con riferimento

al quale la rivalutazione è stata eseguita (ad eccezione dei beni immobili per i quali il riconoscimento ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017), a seguito del versamento di un'imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del:

- 16% per i beni ammortizzabili;
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Le imposta sostitutive, sia per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione che per il riconoscimento del maggior valore di beni e partecipazioni, vanno versate in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Sono comunque compensabili con eventuali crediti disponibili.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (1° gennaio 2019), si dovrà far riferimento al costo del bene prima della rivalutazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze.



CANONI DI LEASING

Sulla base delle indicazioni fornite nella **C.M. 8/E/2009** il **costo dei canoni di leasing è deducibile** per la parte riferita alla quota capitale del canone di locazione mentre la **quota interessi risulta indeducibile**.

Per la determinazione degli interessi passivi impliciti, in applicazione dell'art. 1 del **D.M. 24 aprile 1998** la formula da utilizzare è la seguente:

$$\text{INTERESSI PASSIVI} = \text{CANONI DI COMPETENZA} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} * \text{n. giorni del periodo}}{\text{n. giorni di contratto}} \right)$$



- Il costo sostenuto dall'impresa concedente deve essere assunto al netto del prezzo di riscatto;
- in caso di canoni con Iva indetraibile per l'utilizzatore, l'importo dei canoni del periodo e il costo del bene devono essere assunti al netto dell'Iva.

Nel caso di beni a **deducibilità limitata** (ad esempio le autovetture) la quota di interessi passivi individuabile a fini Irap è solo quella proporzionalmente riferibile ai canoni deducibili secondo la seguente formula:

$$\frac{18.075,99}{\text{Canoni di competenza + Iva indetraibile}} * 100 * 20\%$$



L'art. 16 del D.Lgs. 175/2014 ha modificato la **modalità** di esercizio di alcuni regimi opzionali, tra cui quello dell'opzione dell'Irap. In particolare, *“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014”* non è più necessaria la **manifestazione preventiva** dell'opzione; la stessa dovrà essere **comunicata direttamente in sede di dichiarazione dei redditi / Irap** presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale l'opzione è esercitata. Quindi per i contribuenti, società di persone ed imprese individuali in regime di contabilità ordinaria, che intendono optare per la determinazione del valore della produzione con il metodo da bilancio per il **periodo d'imposta 2016** lo potranno fare direttamente in dichiarazione, compilando il **rigo IS35** del quadro IS della dichiarazione Irap 2016.

Sez. VII Opzioni	IS33	Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34	Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35	Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca

L'opzione vale per tre periodi ed è irrevocabile e vincola alla tenuta del regime di contabilità ordinaria, al termine dei tre anni si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, sempreché non si eserciti la revoca dell'opzione.

In tale caso, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'articolo 5-bis per almeno un **triennio**, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'articolo 5.

Le **società di persone che non possono comunicare** l'opzione con la dichiarazione Irap in quanto non tenuti alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività), la comunicano utilizzando l'apposito modello disponibile, con il relativo software, nel sito www.agenziaentrate.gov.it.

La revoca, come l'opzione, deve essere comunicata con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione.

Ai sensi **dell'art. 5 del D.Lgs. 446**, la base imponibile è costituita dalla differenza **tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12), e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio**.

Per un commento alla struttura della norma si veda la precedente parte dedicata alle persone fisiche. Schematicamente, il richiamo sintetico alle voci rilevanti può essere così rappresentato:

Componenti positivi rilevanti	
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni
A.2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione
A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
A.5	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

Componenti negativi rilevanti	
B.6	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
B.7	Costi per servizi
B.8	Costi per godimento di beni di terzi
B.10.a	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
B.10.b	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali
B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
B.14	Oneri diversi di gestione

In relazione ai componenti che vengono trattati in modo particolare, in termini di deducibilità o imponibilità ai fini Irap, è possibile proporre i seguenti schemi:

VOCE	DESCRIZIONE	TRATTAMENTO IRAP
SONO INDEDUCIBILI: spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9)	Si intende escludere la deduzione di detti componenti indipendentemente dalla classificazione economica, specialmente quando effettuata nella voce B14)	Sono comprese in voci rilevanti del conto economico È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
SONO INDEDUCIBILI: i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/97	• i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir); • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (art. 53, comma 2, lett. c), Tuir); • i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.	Sono compresi nella voce B7 del conto economico È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
SONO INDEDUCIBILI: la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria , desunta dal contratto	La quantificazione della quota interessi passivi compresa nella voce dei canoni leasing deve essere determinata: • dal piano finanziario di ammortamento (secondo la norma); • con la metodologia forfetaria del D.M. 24.04.98.	Gli interessi sono ricompresi nella voce B8 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Sezione II – Società di persone e base imponibile Irap determinata con il metodo contabile

SONO INDEDUCIBILI: le perdite su crediti	Rappresentano le perdite accertate conseguenti a riconoscimenti giudiziali di minori importi, transazioni, cessioni di crediti e prescrizioni. Le svalutazioni crediti , invece, che rappresentano poste stimate e non realizzate, sono collocate alla voce B10d) del conto economico, che rappresenta elemento non rilevante ai fini del tributo.	Sono ricomprese nella voce B14 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap
È INDEDUCIBILE: l'imposta municipale propria	• L'Imu diviene non deducibile a decorrere dal 2008, diversamente dal passato dove invece era ammessa in deduzione nella determinazione della base imponibile; • l'imposta municipale immobiliare della provincia autonoma di Bolzano (Imi); • l'imposta municipale semplice della provincia autonoma di Trento (Imis).	È ricompresa nella voce B14 del conto economico. È necessaria una variazione in aumento nel quadro Irap

VOCE	DESCRIZIONE		TRATTAMENTO IRAP
contributi erogati in base a norma di legge	Non correlati a costi indeducibili e senza norma specifica che ne preveda la non tassabilità ai fini Irap	sono tassati ai fini Irap (esempio: bonus nuove assunzioni con deduzione degli incrementi dalla base imponibile – C.M. 26/E/2006)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico
	Correlati a costi indeducibili	Non debbono essere tassati ai fini Irap per evitare doppia imposizione (esempio: contributi su costo del lavoro senza deduzioni)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico È necessario operare una variazione in diminuzione
	Con norma che ne prevede espressamente la non tassabilità	Non debbono essere tassati ai fini Irap per perseguire particolari finalità menzionate nella norma istitutiva (esempio: crediti di imposta per incremento base occupazionale)	Sono già compresi nella voce A5 del conto economico È necessario operare una variazione in diminuzione

VOCE	DESCRIZIONE	TRATTAMENTO IRAP
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 sempre rilevanti ai fini Irap le plusvalenze e minusvalenze connesse alla cessione dei c.d. immobili patrimonio	Le plusvalenze sono collocate in voce E20, quindi è necessario operare una variazione in aumento Le minusvalenze sono collocate in voce E21, quindi è necessario operare una variazione in diminuzione
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.	L'ipotesi rappresenta una deroga di favore per il contribuente al meccanismo della determinazione della base imponibile secondo le risultanze del bilancio.	Se non risultano dal conto economico è necessario operare una variazione in diminuzione.

SEZIONE II – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Per la compilazione dei righi **della sezione II**, occorre indicare i valori contabili dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile, occorre procedere alla riclassificazione dei componenti secondo il suddetto schema.

In particolare, indicare, il prospetto si presenta così composto:

IP13 Ricavi delle vendite e delle prestazioni		,00
Rigo IP13	Indicare i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata. Secondo i principi OIC la voce A1: • comprende i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica dell'impresa; • vanno indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita. Gli sconti sono quelli di natura commerciale (sconti incondizionati e sconti quantità), non gli sconti di natura finanziaria (es.: sconto di cassa per pagamento contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17; • le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie devono essere rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari); • vanno compresi nella voce anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita (occasionale) di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione.	
IP14 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		,00
Rigo IP14	Indicare l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno.	

IP15 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		,00
Rigo IP15	Indicare l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno.	
IP16 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
Rigo IP16	Indicare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni. Secondo i documenti OIC: • comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all'Attivo dello Stato Patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione; • gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17.	
 C.M. 26/2012: • l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 e del costo del personale iscritto nella voce B9 del conto economico, sono oneri esclusi dalla determinazione della base imponibile Irap; • i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico, relativi alla capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile Irap. Ciò significa che negli esercizi successivi le quote di ammortamento, calcolate sul valore delle immobilizzazioni che tiene conto di interessi e costi del personale capitalizzati, saranno da considerarsi interamente deducibili ai fini Irap.		
	• Se gli oneri finanziari/costi del personale sono capitalizzati senza transitare a conto economico, il contribuente deve apportare una variazione in aumento di pari importo, in modo da ripristinare la medesima situazione sopra commentata	
IP17 Altri ricavi e proventi		,00
Rigo IP17	Indicare gli altri ricavi e proventi ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio. Secondo i documenti OIC nella voce A5 trovano collocazione: a) Proventi derivanti dalle gestioni accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche qui delle relative rettifiche: • fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.; • canoni attivi e royalties da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.; • ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole. b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi Deve trattarsi di alienazione derivante dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva) la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E 20. Rientrano nella voce A5 i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10).	

	Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16). c) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati, che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (es.: fondi per oneri per garanzie a clienti). d) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: • rimborsi spese, penalità addebitate a clienti, • proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5) • ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare) come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili • i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari e) Contributi in conto esercizio • sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce; • deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali vanno portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno invece compresi nelle voce C16 - Altri proventi finanziari); • i contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. • devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).
IP18	Interessi attivi e proventi assimilati ,00
Rigo IP18	Vedi oltre, in quanto trattasi di voce riservata a particolari soggetti.
IP19	Totale componenti positivi ,00
Rigo IP19	Indicare il totale dei componenti positivi.

Il modello, poi, richiede la indicazione delle voci rilevanti ai fini Irap dei costi della produzione come segue:

IP20	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci ,00
Rigo IP20	Indicare i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci. Secondo i documenti OIC: • gli importi sono al netto di resi, sconti, abbuoni e premi; • gli sconti finanziari si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari; • sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, vanno iscritti alla voce seguente B7;

	- le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'Iva non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo; - vanno imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati degli appositi accertamenti; - si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).
IP21	Costi per servizi ,00
Rigo IP21	Indicare i costi per servizi. La voce può essere così dettagliata: acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa (L'elenco che segue ha natura esemplificativa e non esaustiva): trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci); assicurazioni (se non addebitate come sopra); non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi energia elettrica, telefono, telex, acqua, gas ed altre utenze; non assumono rilevanza le limitazioni Ires alla deducibilità dei costi telefonici viaggio e soggiorno; riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi lavorazioni eseguite da terzi; consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile; pubblicità e promozione; provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti; servizi esterni di vigilanza; servizi esterni di pulizia; royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce seguente B8 (es.: management fees corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante); compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni; costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese (il corrispondente ricavo, per l'impresa da cui dipende il personale distaccato, è classificabile nella voce A5). Costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti: - prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.; costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti; costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi di vitto e alloggio dal 2009; costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti; costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta. Costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come: noleggio di cassette di sicurezza, servizi di pagamento di utenze, costi per la custodia di titoli, commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari),

	• spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, • spese di istruttoria di mutui e finanziamenti, in generale tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie.
IP22 Costi per il godimento di beni di terzi ,00	
Rigo IP22	Indicare il costo per il godimento di beni di terzi. Sono qui compresi i costi per il godimento di beni di terzi, materiali ed immateriali, quali: • canoni per affitto di azienda; • canoni per la locazione di beni immobili ed oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell'imposta di registro, ecc.); • canoni e royalties periodici per l'utilizzo di brevetti, marchi, Know-how, software, concessioni, ecc.; • canoni per la locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc.. • canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.
IP23 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali ,00	
Rigo IP23	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.
IP24 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali ,00	
Rigo IP24	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.
IP25 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci ,00	
Rigo IP25	Indicare l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno. In questa voce vanno iscritte le differenze fra rimanenze iniziali e rimanenze finali relative ai beni da magazzino indicati alla voce B6. Le differenze in più (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali) assumono segno negativo mentre le differenze in meno assumono segno positivo. La somma algebrica degli importi iscritti nelle voci B6 e B11 determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata nell'esercizio. Come per le voci A2 e A3, l'importo di questa voce tiene conto anche delle eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto e dei successivi ripristini di valore nei limiti del costo.
IP26 Oneri diversi di gestione ,00	
Rigo IP26	Indicare gli oneri diversi di gestione. Secondo i documenti OIC, questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette. Per i costi iscrivibili alla voce B14 può essere effettuata una classificazione analoga a quella effettuata per la voce A5 - Altri ricavi e proventi. Anche per questa voce i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi.

a) Costi derivanti dalle gestioni accessorie

- Costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci;
- Costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci;
- Costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi.

b) Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi, come osservato per la voce A5, per il deperimento economico-tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa e non per un fatto straordinario. In caso contrario, la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E 21 - Oneri straordinari. Non rientrano in questa voce le minusvalenze su titoli, partecipazioni ed altre attività finanziarie (che, se ordinarie, si rilevano alla voce C17).

c) Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori

Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vanno rilevate in questa voce, come precisato a proposito della voce B10 d, anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti.

d) Imposte indirette, tasse e contributi

Si tratta sostanzialmente di quelli di seguito elencati (qualora essi non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):

- Imposta di registro;
- Imposte ipotecaria e catastale;
- Tassa concessioni governative;
- Imposta di bollo;
- Imu - Imposta municipale propria;
- Imposta comunale sulla pubblicità;
- Altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- Imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- Altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22.

Per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

e) Costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria

Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria e non straordinaria. L'elenco che segue è meramente esemplificativo:

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5).

IP27 Interessi passivi e oneri assimilati		,00
Rigo IP27	Vedasi oltre, in quanto riservato a soggetti svolgenti particolari attività	
IP28 Totale componenti negativi		,00
Rigo IP28	Indicare il totale dei componenti negativi	

Come appare intuibile, restano pertanto **esclusi dalla determinazione della base di riferimento Irap** (salvo poi individuare e quantificare le variazioni in aumento e diminuzione), le seguenti voci del conto economico:

B9) COSTI DEL PERSONALE

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione vanno iscritti alla voce B7.

Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come si è sopra precisato.

B9a) Salari e stipendi

Vanno rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) **comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute** al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i **compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga** (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).

B9b) Oneri sociali

Sono **gli oneri a carico dell'impresa** da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, ecc.), **al netto degli importi "fiscalizzati"** in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte, di cui all'ultimo periodo del precedente punto 9a).

B9c) Trattamento di fine rapporto

Rappresenta **l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti**, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile. L'accantonamento va effettuato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del T.F.R. In questa voce va rilevato anche l'importo del T.F.R. maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

L'anticipo di imposta sul T.F.R. previsto dalla L. 662/1996 e da versare all'Erario dello Stato non può essere addebitato alla voce in questione, perché non costituisce un costo, bensì 'un credito d'imposta nei confronti dell'Erario. Poiché sull'anticipo si calcola la rivalutazione a favore dell'impresa, essa costituisce un provento finanziario da rilevare alla voce C16.

B9d) Trattamento di quiescenza e simili

Si **tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi** diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.

La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.

Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, gli **accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia** e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

B9e) Altri costi

In questa voce si iscrivono **tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente**, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:

- **Indennità per prepensionamento** versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempre che non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria);
- **Quote associative** versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari);
- **Borse di studio** a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
- **Oneri di utilità sociale** che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

B10c) ALTRE SVALUTAZIONI DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Comprende tutte **le svalutazioni per perdite durevoli di valore**, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

B10d) SVALUTAZIONI DEI CREDITI COMPRESI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE E DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE

Comprende **gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali** e diversi iscritti nell'attivo circolante. Devono essere, invece, iscritte alla voce **B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni**, come ad esempio:

- le **perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto**;
- le **perdite conseguenti a cessione di crediti**;
- le **riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni**;
- le **perdite conseguenti a prescrizione di crediti** (i proventi derivanti da prescrizione di debiti sono classificabili alla voce A5).

Le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

B12) ACCANTONAMENTI PER RISCHI

Sono gli **accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi**, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Principio contabile 19) **esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte** (a fronte di contenziosi), che vanno imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura.

I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (si veda Principio contabile 31), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

- **fondo rischi per cause in corso**;
- **fondo rischi per garanzie prodotti**;
- **fondo rischi per garanzie prestate a terzi** (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.);
- **fondo rischi non assicurati**;
- **fondo rischi per contratti ad esecuzione differita**.

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alle voci C17 o C17-bis.

B13) ALTRI ACCANTONAMENTI

Sono **gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili** nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R.; **accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza, ma di importo stimato**. Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).

Il Principio contabile 19 prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- **Fondo per garanzia prodotti** (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti);
- **Fondo per manutenzione ciclica** (di impianti, navi, aeromobili, ecc.);
- **Fondo per buoni sconti e concorsi a premio;**
- **Fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;**
- **Fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;**
- **Fondo per costi da sostenere dopo la chiusura di commesse per lavori su ordinazione;**
- **Fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione** (qualora non rilevate a riduzione delle rimanenze);
- **Fondo recupero ambientale.**

C15) PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

In **questa voce vanno rilevati per competenza** (indicando separatamente in apposite sottovoci quelle provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate) **tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società**, joint-ventures e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.

Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- **dividendi su partecipazioni** al lordo delle eventuali ritenute. I dividendi, di massima, vanno rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. Per le società controllate la rilevazione può essere anticipata all'esercizio di maturazione dei dividendi se il bilancio è stato approvato dall'Organo Amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'Organo Amministrativo della controllante;
- **plusvalenze da alienazione di partecipazioni** iscritte nell'attivo circolante (per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all'illustrazione delle voci dell'aggregato E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- **ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;**
- **utili distribuiti** da joint ventures e consorzi;
- **eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate**, anche in sede di liquidazione.

C16a) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA CREDITI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI

Vanno **rilevati in questa voce tutti gli interessi attivi maturati** nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) sui **crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie**, comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge.

La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre ulteriori sottovoci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti.

C16b) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono **gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie** (es. CCT, BTP, obbligazioni emesse da enti privati) comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge. Per la determinazione degli interessi sui titoli senza cedole (es. zero coupon) si fa rinvio al Principio contabile 20.

Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disagio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

C16c) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono **gli interessi maturati su titoli a reddito fisso** (a tasso fisso o variabile) facenti parte della "tesoreria" dell'impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario. La voce comprende anche eventuali differenze di indicizzazione e la quota del disagio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.

C16d) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: PROVENTI DIVERSI DAI PRECEDENTI

Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sottovoci della voce C16. Si tratta, in particolare, dei seguenti:

- utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze;
- interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo;
- interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti;
- interessi maturati su crediti iscritti nell'attivo circolante, per rimborsi d'imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.;
- sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti "pronta cassa" fatti a fornitori;
- plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante;
- proventi relativi ad operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine), ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, relativamente alla quota di competenza dell'esercizio.

C17) INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI FINANZIARI

Questa voce **comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio che non siano di tipo straordinario**, qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti.

Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti:

- interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito, comprese le commissioni passive su finanziamenti (es: commissione sul massimo scoperto) e le spese bancarie e accessorie a finanziamenti (si veda anche l'illustrazione della voce B7 per i costi di altri servizi finanziari da non rilevare in questa voce);
- differenze negative di indicizzazione su prestiti;
- interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
- sconti finanziari passivi non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti "pronta cassa";
- quote di competenza dell'esercizio dei disagi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
- minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante;
- oneri, per la quota di competenza dell'esercizio, relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine) ivi compresa la differenza tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

Questa voce, come si è rilevato a proposito della voce A4, **comprende anche gli interessi ed altri oneri finanziari capitalizzati**. Essa deve essere suddivisa in sottovoci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate e controllanti. Inoltre, nella nota integrativa il suo importo deve essere suddiviso in relazione ai prestiti obbligazionari, ai debiti verso banche e ai debiti verso altri soggetti e deve essere precisato l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati (art. 2427, nn. 8 e 12 Cod. civ.).

In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che vanno a ridurre gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini sull'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi deve essere portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi. Se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d.

C17 BIS) UTILI E PERDITE SU CAMBI

In questa voce vanno inseriti **gli utili e le perdite su cambi**, relativi ad operazioni in valuta, realizzati nel corso dell'esercizio ovvero determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell'operazione. (Si veda il Principio contabile 26).

D18) D19) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

Nelle voci D18 - Rivalutazioni e D19 - Svalutazioni, suddivise in tre sottovoci riferite, **rispettivamente, alle partecipazioni, alle immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni** (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) ed ai titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, si iscrivono tutte le svalutazioni su attività finanziarie ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

Le voci in questione, per esempio, comprendono:

- **svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell'attivo immobilizzato** per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- **svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato** e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- **differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto;**
- **accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate** indicato al par. C.V.f del Principio contabile 19 (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione).

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

L'aggregato E comprende tutti i costi e ricavi straordinari, che sono quelli iscrivibili alla voce E20 - Proventi straordinari ed E21 - Oneri straordinari. Come precisato nel Principio contabile 12, si tratta di **plusvalenze e minusvalenze** e di **sopravvenienze attive e passive** derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti.

a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

- Oneri di ristrutturazioni aziendali;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo;
- Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.

Le plusvalenze e minusvalenze da alienazione devono essere iscritte in apposita sottovoce delle voci E20 ed E21.

b) Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria

Anche queste plusvalenze e minusvalenze devono essere iscritte in apposita sottovoce della voce E20 ed E21.

c) Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria

Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.

Si precisa che le rivalutazioni delle partecipazioni iscritte nel conto economico in applicazione delle disposizioni sulla valutazione col metodo del patrimonio netto, non hanno natura straordinaria e vanno rilevate alla voce D18.

d) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.
- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.

- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.
- Indennità varie per rotture di contratti.

e) Componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti

- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per l'applicazione di principi contabili non corretti (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.);
- Rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi;
- Contributo in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.
- Non hanno carattere straordinario, invece, le variazioni dovute a rettifiche di stime contabili, per loro natura sempre soggette a variazione.

f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati

Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso principio contabile. Ad esempio: il passaggio da Lifo a Fifo nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

g) Imposte relative ad esercizi precedenti

Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc. Esse vanno rilevate alla voce n. 21 - Oneri straordinari. La loro contropartita patrimoniale, se non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2 - Fondo per imposte, anche differite sia dalla voce D12 - Debiti Tributarî, secondo quanto precisato nel Principio contabile 31.



NEW – D.Lgs. 139/2015

Bisognerà comprendere l'impatto ai fini della determinazione del valore della produzione netta della soppressione della parte straordinaria del conto economico, che avverrà a partire dalla redazione dei bilanci 2016.

Dovrà essere chiarito se i componenti che ora vengono annotati fra le voci straordinarie di bilancio, dovendosi ricollocare fra i componenti ordinari, rimarranno comunque esclusi nella determinazione della base imponibile o se dovranno invece essere presi in considerazione.



LE HOLDING INDUSTRIALI

Le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria (**c.d. holding industriali**), per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione – ai sensi dell'art. 113 del D.Lgs. 385/1993 – nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, determinano la base imponibile secondo le regole contenute nel comma 9 dell'art. 6 del D.Lgs. 446/1997. In caso di attività svolta non in via esclusiva, l'obbligo di iscrizione nel suddetto elenco ricorre al verificarsi dei requisiti oggettivi stabiliti dal decreto del Ministro del tesoro 6 luglio 1994.

Si precisa che ai sensi dell'articolo 12, comma, 3 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 17 febbraio 2009, n. 29 l'attività di assunzione di partecipazioni rileva ai fini dell'iscrizione solo se svolta congiuntamente ad altra attività finanziaria nei confronti delle partecipate.

Nel periodo d'imposta in cui sussiste l'obbligo di iscrizione, l'applicazione del citato comma 9 dell'art. 6 del D.Lgs. 446 è tuttavia subordinata alla verifica, relativamente al medesimo periodo d'imposta, dei requisiti oggettivi di prevalenza di cui al citato decreto ministeriale.

Per tali soggetti, assumono rilievo ai fini Irap, oltre ai componenti positivi e negativi indicati nell'art. 5 del D.Lgs. 446, anche i seguenti componenti:

- rigo IP18, interessi attivi e proventi assimilati;
- rigo IP27, interessi passivi e oneri assimilati.

Nei righi da **IP29 a IP38** vanno **indicate le variazioni in aumento**.

IP29 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446		,00
rigo IP29	Indicare i componenti negativi indeducibili di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 446, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap. In particolare indicare: • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir; • i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir. Tali elementi sono solitamente iscritti nella voce B7 del conto economico. La indeducibilità dei compensi trascina la non tassabilità delle quote di contributi ad esse connesse.	
IP30 Quota degli interessi nei canoni di leasing		,00
rigo IP30	Indicare la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria (presente indistintamente nella voce B8 del conto economico), determinata: • secondo il piano finanziario del contratto; • secondo il metodo forfetario del D.M. 24.04.1998. Per una uniformità di trattamento, si consiglia di proseguire il conteggio forfetario per i contratti in relazione ai quali si era già applicato lo stesso metodo sino al 2007.	

CANONI DI LEASING

Sulla base delle indicazioni fornite nella **C.M. 8/E/2009** il **costo dei canoni di leasing è deducibile** per la parte riferita alla quota capitale del canone di locazione mentre la **quota interessi risulta indeducibile**.

Per la determinazione degli interessi passivi impliciti, in applicazione dell'art. 1 del **D.M. 24 aprile 1998** la formula da utilizzare è la seguente:

$$\text{INTERESSI PASSIVI} = \text{CANONI DI COMPETENZA} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} * \text{n. giorni del periodo}}{\text{n. giorni di contratto}} \right)$$



- Il costo sostenuto dall'impresa concedente deve essere assunto al netto del prezzo di riscatto;
- in caso di canoni con Iva indetraibile per l'utilizzatore, l'importo dei canoni del periodo e il costo del bene devono essere assunti al netto dell'Iva.

Nel caso di beni a **deducibilità limitata** (ad esempio le autovetture) la quota di interessi passivi individuabile a fini Irap è solo quella proporzionalmente riferibile ai canoni deducibili secondo la seguente formula:

$$\frac{18.075,99}{\text{Canoni di competenza + Iva indetraibile}} * 100 * 20\%$$

IP31 Perdite su crediti		,00
rigo IP31	Indicare le perdite su crediti , ricavabili dalla voce B14 del conto economico. Se, per errore, la svalutazione forfetaria dei crediti è stata imputata tra gli oneri diversi di gestione, deve essere anch'essa ripresa.	
IP32 Imposta municipale propria		,00
rigo IP32	Indicare l'imposta municipale propria di cui al D.Lgs. 23/2011, l'Imis e l'Imi.	
IP33 Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali		,00
rigo IP33	Indicare le plusvalenze 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (C.M. n. 27/E/2009). Tali elementi sono presenti nella voce E20 del conto economico e la loro indicazione nelle variazioni in aumento rappresenta un'integrazione alla base imponibile Irap.	
IP34 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento		,00
rigo IP34	Indicare le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento. Tali quote, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo. Tale variazione in aumento deve essere compilata solo laddove a conto economico non siano già stati imputati ammortamenti delle specifiche voci per importi almeno pari a quelli deducibili ai fini Irap.	
IP35 Interessi passivi indeducibili		,00
Rigo IP35	Indicare la parte indeducibile degli interessi passivi che non concorre alla formazione del valore della produzione delle società di cui all'articolo 6, comma 9, del D.Lgs. 446/1997. Si precisa infatti che in base all'articolo 6, comma 9, secondo periodo, gli interessi passivi, e gli oneri ad essi assimilati (cfr. Circ. n. 19 del 21 aprile 2009), concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96 per cento del loro ammontare.	

IP36 Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS		1	2
		,00	,00
rigo IP36	SOGGETTI CHE APPLICANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI		
Colonna 1	Indicare i componenti positivi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto Irap, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto della altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le suddette disposizioni indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto ovvero ad OCI (articolo 2, comma 2, ultimo periodo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011);		
Colonna 2	Indicare, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in aumento derivanti da divergenze sorte a seguito di 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, secondo quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 15 del D.L. 185/2008.		

IP37 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00

rigo IP37	ALTRE VARIAZIONI IN AUMENTO: Indicare le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata con un codice da indicare nel campo immediatamente precedente a quello che accoglie l'importo: 1. le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico; 2. l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico; 3. i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro; 4. i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; 5. le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, del D.L. 223 del 2006, (cfr. circolare n. 36 del 16 luglio 2009 par. 1.3); 6. i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale; 7. gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico;
------------------	--

8. l'ammontare dei **componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza**, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e **contabilizzati, per dare evidenza all'errore**, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013);
9. altre variazioni in aumento.



Con la **C.M. 31/E/2013**, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al **trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio**.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate "correzioni di errori contabili", fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi

contabili. Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo "giusto". Questo con l'obiettivo di contemperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare "artificiosi" salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore (IC51 colonna 1). Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa "a favore". Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve "ricostruire" tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l'annualità nella quale è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione "mista".

IP38 Totale variazioni in aumento

,00

Indicare il totale delle variazioni in aumento indicate nei righi da IP29 a IP37, colonna 19.

Nella successiva sezione vanno parallelamente indicate le **variazioni in diminuzione**, come segue:

Variazioni in diminuzione	IP39 Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento																								,00
	IP40 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili																								,00
	IP41 Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																								,00
	IP42 Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																								,00
																									,00
Altre variazioni in diminuzione	1	2		3	4		5	6																	
	7	8		9	10		11	12																	
	13	14		15	16		17	18																	
	19	20		21	22		23	24																	
IP43																									
IP44 Totale variazioni in diminuzione																									
IP45 Valore della produzione (IP19 – IP28 + IP38 – IP44)																									

IP39 Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento		,00
riga IP39	Indicare le quote deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento qualora non imputate a conto economico. Tali quote, in base all'articolo 5, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. 446 sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico. Indicare le quote deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento nonché, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (cfr. articolo 10 del D.M. 8 giugno 2011), qualora non imputate a conto economico. Tali quote in base all'articolo 5, comma 3, ultimo periodo, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico.	
IP40 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili		,00
riga IP40	Indicare i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri , sempreché detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap (C.M. n. 12 del 19 febbraio 2008, paragrafo 9.2). Ovviamente, detti oneri non sono più deducibili qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi. L'impostazione nasce dal fatto che i principi contabili impongono, per la alimentazione dei fondi rischi, l'utilizzo della voce più corretta del conto economico e, solo per residuo, la movimentazione della voce B12). L'esempio classico è l'accantonamento per rischi spese legali, da far transitare nella voce B7, con conseguente indeducibilità della voce.	
IP41 Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali		,00
riga IP41	Indicare 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (C.M. n. 27 del 26 maggio 2009 par. 2.4). Tali poste sono ricavabili dall'area straordinaria del conto economico.	
IP42 Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS		,00
riga IP42	PER SOGGETTI CHE APPLICANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI	

	Colonna 1	Indicare i componenti negativi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto Irap, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto della altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le suddette disposizioni indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto ovvero ad OCI (articolo 2, comma 2, ultimo periodo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011)									
	Colonna 2	Indicare, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in diminuzione derivanti da divergenze sorte a seguito di 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, secondo quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 15 del D.L. 185 del 2008.									

IP43 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
	7	8	9	10	11	12	
	13	14	15	16	17	18	
	19	20	21	22	23	24	
							25

rigo IP43	ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE Vanno indicate nel rigo IP43 le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo: 1. l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico; 2. il premio di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. 31 maggio 1999, n. 154, convertito dalla legge 30 luglio 1999, n. 249, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi; 3. gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; 4. le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile Irap (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); 5. le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'auto-trasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; 6. le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (cfr circolari n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1 e n.36 del 16 luglio 2009 par. 2.1); 7. le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (C.M. 26/E/2012); 8. i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (C.M. 26/E/2012);
------------------	--

9.	i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico;
10.	le quote dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40% (art. 6 del D.L. 47/2014).
11.	Va indicato l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza , corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013);
99.	le altre variazioni in diminuzione.

IP44	Totale variazioni in diminuzione	,00
riga IP44	Indicare il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righe da IP39 a IP43, colonna 25.	

IP45	Valore della produzione (IP19 – IP28 + IP38 – IP44)	,00
-------------	--	-----

riga IP45	va indicato il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei righe IP19 e IP38 e la somma degli importi dei righe IP28, IP44 .
------------------	---

SEZIONE III – IMPRESE IN REGIME FORFETARIO

Sez. III	IP47	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
Società in regime forfetario	IP48	Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IP49	Interessi passivi	,00
	IP50	Valore della produzione (IP47 + IP48 + IP49)	,00

La **sezione III** è riservata alle società che applicano, ai fini dell'Irpef, **regimi forfetari di determinazione del reddito di impresa** (ad es. il regime di cui all'art. 56-bis del Tuir) e che si avvalgono della facoltà di determinare il valore della produzione assoggettabile a Irap secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446.



QUADRO NORMATIVO

Tuir - Art. 56-bis

Art. 56 bis - Altre attività agricole

1. Per le **attività dirette alla produzione di vegetali** esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

2. Per le **attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione** di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento.

	3. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell' articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento. 4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all' articolo 73 , comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice. 5. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni di cui al presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione del reddito nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.
D. Lgs. 446/97 - Art. 17, comma 2	Art. 17 - Agevolazioni di carattere territoriale e per categorie di soggetti [1] omissis. [2] Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, con esclusione di quelli indicati nell'articolo 9, comma 1 , il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi 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. [3] omissis

Le **disposizioni** di cui all'art. 17 comma 2 del D.Lgs. 446/1997 prevedono che la **base imponibile può essere calcolata** aumentando il **reddito di impresa**, determinato forfetariamente, dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro non deducibili ai fini Irap e degli interessi passivi. Il modello, pertanto, appare così strutturato:

Sez. III Società in regime forfetario	IP47	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IP48	Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IP49	Interessi passivi	,00
	IP50	Valore della produzione (IP47 + IP48 + IP49)	,00

Queste le indicazioni per la compilazione:

riga IP47	Indicare l'importo del reddito d'impresa determinato forfetariamente per l'anno 2015.
riga IP48	Indicare l'ammontare: - delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; - dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; - dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir.
riga IP49	Indicare l' ammontare degli interessi passivi di competenza del 2015 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).
riga IP50	Va indicato il valore della produzione pari alla somma degli importi dei righe IP47, IP48, IP49.

SEZIONE IV – SOCIETÀ ESERCENTI ATTIVITÀ AGRICOLA

Sez. IV	IP52	Corrispettivi		,00
Società esercenti attività agricola	IP53	Acquisti destinati alla produzione		,00
	IP54	Valore della produzione (IP52 – IP53)		,00

Questa sezione va compilata:

- dalle **società semplici titolari di reddito agrario** di cui all'art. 32 del Tuir;



Tuir - Art. 32 - Reddito agrario

1. Il **reddito agrario** è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

2. Sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla **coltivazione del terreno e alla silvicoltura**;
- l'**allevamento di animali** con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- le **attività** di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione**, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali

3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata.

4. Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell'art. 24.

- dalle **società di persone ed equiparate** esercenti attività di allevamento di animali che determinano il reddito eccedente i limiti dello stesso art. 32 secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del Tuir;



Tuir - Art. 56 - Determinazione del reddito d'impresa

... omissis ...

5. Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti

negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso.

- dalle **società nonché da quelle che esercitano attività di agriturismo** che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.



Legge 413/91 - Art. 5 - [Attività di agriturismo]

[1] I soggetti, diversi da quelli indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22-12-1986, n. 917, e successive modificazioni, che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5-12-1985, n. 730, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività, al netto della imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

[2] I soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5-12-1985, n. 730, determinano l'imposta sul valore aggiunto riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.

[3] Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente articolo, esercitando l'opzione nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno precedente; l'opzione ha effetto anche per la determinazione del reddito e deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito per l'anno precedente. Le opzioni sono vincolanti per un triennio.

Tali soggetti possono **optare** – con effetto per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione e per i tre successivi – per la determinazione del valore della produzione secondo i **criteri ordinari**. In tal caso, per l'esercizio dell'opzione si rinvia al commento al quadro IS.

I soggetti che **esercitano congiuntamente l'attività agricola e quella di agriturismo** per la quale si avvalgono del regime forfetario, possono compilare la sezione IV cumulando i dati delle due attività. Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi; in tal caso è necessario compilare due distinti quadri e riportare nel rigo IP63, colonna 1, il dato presente nel primo modulo e nel rigo IP64, colonna 1, il dato presente nel secondo modulo.

In base all'art. 3, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 446/1997, non sono soggetti passivi Irap, sempreché non svolgenti altre attività rilevanti ai fini del tributo, i **produttori agricoli** con volume d'affari annuo non

superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva nell'anno 2014, ai sensi dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero. Tali produttori agricoli, tuttavia, assumono veste di soggetti passivi Irap se nell'anno 2014 hanno superato il limite di un terzo per le operazioni diverse da quelle indicate nel comma 1 dello stesso art. 34, a meno che il superamento dipenda da cessioni di beni ammortizzabili che non concorrono alla determinazione del volume d'affari ai sensi dell'art. 20 del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Il quadro si presenta così strutturato:

Sez. IV	IP52 Corrispettivi	,00
Società esercenti attività agricola	IP53 Acquisti destinati alla produzione	,00
	IP54 Valore della produzione (IP52 – IP53)	,00

Per la determinazione della base imponibile, va indicato:

rigo IP52	Indicare l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'Iva, compresi i corrispettivi: - per le cessioni di beni strumentali; - per le cessioni di quote latte effettuate nell'ambito delle attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir.
rigo IP53	Indicare l' ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola , soggetti a registrazione ai fini Iva. In caso di beni strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria , il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari.
rigo IP54	Va indicato il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo IP52 e l'importo del rigo e IP53.

SEZIONE V – SOCIETÀ SEMPLICI E ASSOCIAZIONI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Sez. V	IP56 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni	IP57 Costi inerenti all'attività esercitata	,00
	IP58 Valore della produzione (IP56 – IP57)	,00

La **sezione V**, va compilata dalle società semplici e dalle associazioni esercenti arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del Tuir, per le quali, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 446, **la base imponibile** si determina sottraendo **dall'ammontare dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta l'ammontare dei costi inerenti all'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta, compreso **l'ammortamento dei beni materiali e immateriali** ed **esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente**.

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

Passiamo allora ad analizzare la struttura del quadro.

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Sezione V – Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni

IP56 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica		,00
rigo IP56	Indicare i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica. Per un incrocio con la dichiarazione dei redditi, le istruzioni richiedono di riportare la somma degli importi indicati nei righi: • RE2, • RE3, • RE4 • RE5, colonna 3, con esclusione dei compensi di cui alla colonna 1 del rigo RE5, dichiarati per adeguamento ai parametri, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 195/1999. Nel presente rigo sono ricompresi i maggiori compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore, indicati nella colonna 2 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro.	
IP57 Costi inerenti all'attività esercitata		,00
rigo IP57	Indicare l'ammontare dei costi inerenti all'attività esercitata: • quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro (di cui al rigo RE7 colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili, al netto degli interessi passivi (importo di rigo RE8 colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione semplice e/o di noleggio di beni mobili (importo di rigo RE9 della dichiarazione dei redditi); • spese relative a immobili (importo di rigo RE10 della dichiarazione dei redditi); nel caso di immobile utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria stipulato prima del 15 giugno 1990 ovvero dopo il 1° gennaio 2007 ma entro il 31 dicembre 2009 o dal 1 gennaio 2014, l'importo deducibile va assunto al netto degli oneri finanziari; • compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica (importo di rigo RE12 della dichiarazione dei redditi); • spese per consumi di energia elettrica, telefoniche, ecc. (importo di rigo RE14 della dichiarazione dei redditi); • spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, spese di rappresentanza, minusvalenze patrimoniali e altre spese (importi deducibili indicati nel rigo RE15, in colonna 3 dei righi RE16 e RE17 e nei righi RE18 e RE19, colonna 4, al netto dell'importo di colonna 1, 2 e di colonna 3, della dichiarazione dei redditi).	
IP58 Valore della produzione (IP56 – IP57)		,00
rigo IP58	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo e l'importo di rigo IP57.	



RIGO IP56: TIPOLOGIE DI COMPENSI

Vanno indicati:

- **l'ammontare lordo complessivo dei compensi**, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica, **percepiti nell'anno**, compresi quelli derivanti da attività svolte all'estero;
- **l'ammontare dei compensi** lordi derivanti da attività rientranti nell'oggetto proprio

dell'arte o professione o anche da attività attribuita al professionista in ragione della sua particolare competenza anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza o da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperti in società o enti, o ancora, compensi percepiti da un ingegnere amministratore di una società edile).

RIADDEBITO CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

I compensi devono essere dichiarati al **netto dei contributi previdenziali** o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (è il caso delle Casse di previdenza delle professioni autonome riconosciute che non sono assoggettate a ritenuta d'acconto).

RIADDEBITO QUOTA GESTIONE SEPARATA

Diversamente, l'**ammontare della maggiorazione del 4%** facoltativamente addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi dell'art. 1, comma 212, L. 662/1996 (c.d. Gestione Separata INPS), non va considerato alla stregua dei contributi previdenziali e pertanto **costituisce parte integrante dei compensi** da indicare nel presente rigo (è anche soggetto a ritenuta d'acconto).

RIADDEBITO SPESE SOSTENUTE

Rientrano **tra i compensi anche i riaddebiti di spese sostenute** dal lavoratore autonomo nello svolgimento dell'incarico, quali rimborsi di spese per viaggio, vitto e alloggio. Le stesse spese costituiscono reddito anche se sostenute direttamente dal committente (vedi al riguardo le regole dettate per la deducibilità delle stesse).



NOVITA' 2015

L'articolo 10 del D.Lgs. n. 175/2014 ha introdotto, a **decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015**, alcune modifiche in merito alle spese di vitto e alloggio dei professionisti. In particolare è stato rettificato il trattamento fiscale di tali spese sostenute direttamente dal committente.

Il comma 5 dell'articolo 54 del Tuir prevedeva, in riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, la deducibilità nella misura del 75% per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Tali spese venivano considerate integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura.

A partire dal 2015 le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente non costituiscono compensi in natura per il professionista. I professionisti non devono addebitare la spesa al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

ANTICIPAZIONI TASSE E DIRITTI

Non rientrano tra i compensi le anticipazioni sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente (diverse dalle spese tipiche del professionista), quali diritti, marche, tasse, vidimazioni, ecc. (le medesime spese sono escluse anche da Iva e da ritenuta d'acconto).

SOMME RICEVUTE IN DEPOSITO

È ammesso, per particolari professioni, ricevere in deposito somme dal cliente senza quantificare, fino ad un massimo di 60 giorni, la distinzione tra diritti, spese ed onorari; in tal caso, la quota parte della somma depositata assume natura di compenso solo al momento della effettiva distinzione (è necessaria la tenuta di un apposito registro la annotazione distinta sul registro cronologico delle movimentazioni finanziarie) e comunque al 60° giorno successivo al ricevimento in deposito. La regola vale anche per il termine di versamento della ritenuta d'acconto da parte del committente.

RIADDEBITO SPESE PER CONDIVISIONE LOCALI

Non rientrano nella categoria dei compensi nemmeno le spese (affitto, energia elettrica, riscaldamento, telefoniche, ecc.) riaddebitate a soggetti con i quali si condividono i locali (C.M. 58/E/2001, paragrafo 23 e C.M. 38/E/2010), in presenza di contratti intestati ad un solo soggetto. Le stesse spese, invece, debbono determinare uno storno del costo registrato in contabilità.



ESEMPIO

- costo sostenuto dal professionista per canone di locazione dello stabile: 1.000,00;
- quota parte riaddebitata al coinquilino: 400,00;
- costo rilevante (se pagato): 600,00;
- rilevanza del riaddebito: nessuna.

Va poi indicato **l'ammontare lordo complessivo degli altri proventi**. In particolare:

- gli **interessi moratori** e gli interessi **per dilazione** di pagamento percepiti nell'anno (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- i **proventi** conseguiti in **sostituzione di redditi** derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il **risarcimento dei danni** consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte, salvo che si tratti di indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è prevista la tassazione separata (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- proventi da **cessione della clientela** ed altri diritti immateriali (articolo 54, comma 1-quater del Tuir);
- le **plusvalenze dei beni strumentali** compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009, ed esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione se realizzate mediante:
 - cessione a titolo oneroso;
 - mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

- destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione;
- i **compensi** non annotati nelle scritture contabili **nel caso di adeguamento agli studi di settore**; non vanno indicati invece i maggiori compensi indicati in dichiarazione per l'adeguamento ai parametri.



RIGO IP57: TIPOLOGIE DI COSTI

AMMORTAMENTI

In deroga al principio di cassa, le quote di ammortamento dei beni strumentali sono deducibili secondo il **criterio di competenza**.

In tale rigo vanno pertanto indicate:

- le spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui costo unitario non è superiore a **516,46 euro**, ovvero il 50 per cento di dette spese se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente;
- l'ammontare delle quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai **beni mobili strumentali**, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione, determinate secondo i coefficienti stabiliti dagli appositi decreti ministeriali, ovvero il 50% di dette quote se i citati beni sono utilizzati promiscuamente;
- l'80% delle quote di ammortamento relative ad apparecchiature terminali per **servizi di comunicazione elettronica** ad uso pubblico (telefoni cellulari e fissi) di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, D.Lgs. 259/2003;
- il 20% delle quote di ammortamento delle **autovetture**, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente ad un solo veicolo, senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori;

il 70% dell'ammontare delle quote di ammortamento dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta.

RIEPILOGO AMMORTAMENTO		
tipologia	Quota deduzione	Tetto rilevanza
Beni promiscui	50%	nessuno
Apparecchi per telefonia	80%	nessuno
Autocarri inerenti	100%	Nessuno
Autocarri non inerenti	20%	18.075,99
Autovetture e autocaravan	20%	18.075,99
Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti	70%	nessuno
Motocicli	20%	4.131,66
Ciclomotori	20%	2.065,83



SUPER AMMORTAMENTI

Non rileva a fini IRAP la maggiore quota di ammortamento fiscalmente deducibile ai sensi dei commi 91 e 92 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015.

CANONI DI LEASING PER BENI MOBILI

Sono costi deducibili ai fini della determinazione della base imponibile Irap:

- i canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo d'imposta per i **beni mobili strumentali** ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente (al netto degli interessi passivi).



- per i contratti di leasing stipulati **fino al 28 aprile 2012**, la deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente.

- il **20% dei canoni di locazione finanziaria** per le **autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli**, con riferimento ad un solo veicolo, senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori, ragguagliati ad anno; si precisa che la deducibilità dei canoni dei contratti di leasing stipulati dal 1° gennaio 2007 al 28 aprile 2012 è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dagli appositi decreti ministeriali. Per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente.
- il **70% dell'ammontare dei canoni di locazione finanziaria** dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta;
- l'**80% del canone di locazione finanziaria** relativo ad **apparecchiature terminali per servizi di comu-**

nicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche (D.Lgs. 259/2003).

CANONI DI LOCAZIONE E NOLEGGIO DI BENI MOBILI

Vanno indicati:

- l'80% dei canoni di locazione e/o di noleggio relativi ad **apparecchiature terminali per servizi di comunicazione** elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche (D.Lgs. 259/2003);
- i canoni di locazione e/o di noleggio per i **beni mobili strumentali** ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente;
- il 20% dei canoni di locazione e/o di noleggio senza tener conto dell'ammontare dei canoni che eccede 3.615,20 euro per le **autovetture e gli autocaravan**, 774,69 euro per i motocicli e 413,17 euro per i ciclomotori, ragguagliati ad anno, limitatamente ad un solo veicolo;
 - il 70% dell'ammontare dei canoni di locazione e/o di noleggio dei **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta.

SPESE RELATIVE AGLI IMMOBILI



Per i soggetti che esercitano attività artistica o professionale, si considerano strumentali gli immobili utilizzati direttamente dal lavoratore che li possiede per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica o professionale, mentre non assume rilevanza il fatto che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione (R.M. 13/E/2010).

IL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI PROFESSIONALI

Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile.

immobili acquistati o costruiti sino al 14 giugno 1990	• è consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento; • per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenuto conto, peraltro, che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985;
immobili acquistati o costruiti dal 15.06.1990 al 31.12.2006	• non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento; • dal 1993 non è più consentita la deducibilità di una somma pari alla rendita catastale; • in caso di leasing, deducibilità del canone.
immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2007 al 31.12.2009	esclusivi • Deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni leasing (con durata minima); • Deduzione ridotta ad 1/3 per i periodo 2007-2008-2009.
	promiscui A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce: • una somma pari al 50% della rendita; • in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Nel caso di leasing il contratto deve avere durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento da DM e comunque con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni.

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Sezione V – Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni

Immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2010	esclusivi	Per gli immobili acquisiti dopo il triennio in questione, non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento né i canoni di leasing.
immobili in leasing dal 01.01.2014	esclusivi	• deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni.
	promiscui	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce: • una somma pari al 50% della rendita; • deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni nella misura del 50% canone.

Vanno indicati:

- il **50% della rendita catastale dell'immobile di proprietà** o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, **utilizzato promiscuamente** per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, a condizione che quest'ultimo non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione; ovvero in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Per i contratti di leasing stipulati entro il 31 dicembre 2006 è deducibile il 50% della rendita catastale. Per quelli stipulati dal 1.1.2007 al 31.12.2009 è deducibile il 50% del canone se il contratto ha durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento di cui al coefficiente di cui al D.M. fiscale e comunque con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni; per i contratti dal 1.1.2010 al 31.12.2013 nessuna deduzione; per quelli dal 1.1.2014 è deducibile il 50% del canone per un periodo non inferiore a 12 anni;
- l'ammontare della **quota di ammortamento**, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990, ovvero acquistato nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009;
- l'ammontare del **canone di locazione** corrisposto nell'anno 2015 per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione;
- la **rendita catastale** dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria ovvero il canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati entro il 14 giugno 1990, ovvero nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Per i contratti stipulati nel 2007, nel 2008 e nel 2009, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici avendo per oggetto beni immobili; per i contratti stipulati dall'1.1.2010 fino al 31.12.2013 non è ammessa alcuna deduzione; per quelli dall'1.1.2014 è deducibile il 50% del canone per un periodo non inferiore a 12 anni;
- l'ammontare **deducibile nell'anno delle spese di ammodernamento**, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione, nonché le quote di competenza delle predette spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti;

SPESE SU IMMOBILI
Possono essere di duplice tipologia: • incrementative: aumentano il costo del bene e trovano deduzione per il tramite di quote di ammortamento (sono incrementative le spese che incidono sugli elementi strutturali, che determinano un significativo e tangibile incremento della capacità produttiva o della vita utile del cespite stesso); • non incrementative: sono deducibili nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili come risultanti dal libro dei cespiti al 01.01; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi (sono non incrementative le spese di pulizia, di verniciatura, di riparazione e di sostituzione di parti deteriorate).

- le **altre spese relative all'immobile** strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria, ad esempio: spese condominiali e per riscaldamento;
- il **50% delle spese per servizi** e dell'ammontare della quota deducibile nell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo relative agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del contribuente di proprietà o utilizzati in base a contratto di locazione anche finanziaria, nonché le quote di competenza delle predette spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti.

COMPENSI CORRISPOSTI A TERZI

Va indicato l'**ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi** per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente.

CONSUMI

Vanno indicati i **consumi**. Si precisa che, ai fini della determinazione del dato in esame, va considerato l'ammontare deducibile delle spese sostenute nell'anno per servizi telefonici compresi quelli accessori e i consumi di energia elettrica.

SPESE TELEFONICHE
Le spese telefoniche, per linee fisse e mobili, sono deducibili nella misura dell'80%. Con circolare 47/E/2008 (paragrafo 3.4), l'Agenzia ha confermato la deducibilità in egual misura delle spese per: • ricariche telefoniche; • acquisto di schede prepagate. Deve ovviamente sussistere l'inerenza della spesa (come per ogni componente negativo) e la sua tracciabilità

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

Spese parzialmente deducibili

Va indicato il **75%** delle stesse spese effettivamente sostenute dal professionista, **L'importo deducibile non può essere superiore al 2%** dell'ammontare dei compensi percepiti: queste spese sono sottoposte ad un doppio limite: innanzitutto è necessario applicare la riduzione al 75% e, sull'importo netto, si deve operare il test di compatibilità con i compensi dell'anno (C.M. 53/E/2008)

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Con la C.M. 34/2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le precisazione fornite dal D.M. 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 comma 2 Tuir, che disciplina le spese di rappresentanza nell'ambito del reddito di impresa, possono essere utilizzate anche dai professionisti per quanto concerne la qualificazione delle spese di rappresentanza (non per quanto concerne i limiti di deducibilità).

Spese con doppio limite di deducibilità

Va indicato il **75% delle spese relative a prestazioni alberghiere** e a somministrazioni di alimenti e bevande che si qualificano come **spese di rappresentanza**.

Spese con unico limite di deducibilità

Va indicato l'ammontare delle altre spese di rappresentanza, effettivamente sostenute ed idoneamente documentate.

Sono comprese nelle spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione e quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

L'importo deducibile non può essere superiore al **1% dell'ammontare dei compensi percepiti**.

SPESE PER LA PARTECIPAZIONE A CORSI E CONVEGNI**Spese con doppio limite di deducibilità**

indicare il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale.

Spese con unico limite di deducibilità

indicare l'ammontare delle altre spese sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale.

L'importo deducibile è pari al 50% degli importi sopra indicati

MINUSVALENZE PATRIMONIALI

Vanno indicate **le minusvalenze patrimoniali** (solo se effettivamente realizzate mediante la cessione o il risarcimento danno, con esclusione, pertanto, di quelle da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee all'arte o professione) per gli stessi beni che possono generare plusvalenze, quindi:

- beni mobili acquistati dal 4.07.2006;
- beni immobili acquistati dal 01.01.2007.

ALTRE SPESE

Vanno indicate:

- l'80% delle spese di **manutenzione relative ad apparecchiature terminali** per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259;
- il 20% delle spese sostenute nel periodo d'imposta, limitatamente a un solo veicolo, per **l'acquisto di carburanti**, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, ecc.) utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 90 per cento di tali spese sostenute relativamente ai detti veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 20% delle **altre spese**, (diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione) limitatamente ad un solo veicolo, **relative alle autovetture**, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 70% di tali spese sostenute relativamente ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 50% delle **spese di impiego dei beni mobili adibiti** promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del contribuente e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;

- l'ammontare delle altre spese inerenti l'attività professionale o artistica effettivamente sostenute e debitamente documentate, inclusi i **premi di assicurazione per rischi professionali**, tenendo presente che le spese afferenti i beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50%.

SEZIONE VI – VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

Sez. VI Valore della produzione netta		1	2	Estero	3	Italia
IP60	Valore della produzione (Sez. I)		,00		,00	,00
IP61	Valore della produzione (Sez. II)		,00		,00	,00
IP62	Valore della produzione (Sez. III)		,00		,00	,00
IP63	Valore della produzione (Sez. IV)		,00		,00	,00
IP64	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)		,00		,00	,00
IP65	Valore della produzione (Sez. V)		,00		,00	,00
IP66	Totale valore della produzione		,00		,00	,00
IP67	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446					,00
IP68	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti					,00
IP69	Deduzione per incremento occupazionale					,00
IP70	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente					,00
IP71	Deduzione per ricercatori					,00
IP72	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori					,00
IP73	Ulteriore deduzione					,00
IP74	Valore della produzione netta					,00
	(aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00)					,00

Nella **sezione VI** va operata la determinazione del valore della produzione netta.

Ai fini della ripartizione territoriale del valore della produzione, nel caso di esercizio da parte di soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato di attività produttive svolte anche all'estero, si rinvia al commento al quadro IS.

righe da IP60 a IP65	Colonna 1	Indicare: l'ammontare del valore della produzione così come risultante dalle precedenti sezioni,
	Colonna 2	Va indicata la quota del valore della produzione derivante da attività svolte all'estero , mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale). Tale quota è determinata secondo le regole dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 446/1997 e si ottiene applicando al valore della produzione il rapporto tra l'importo di colonna 1 e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 di rigo IS11 o, per i soggetti che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir, di rigo IS12.
	Colonna 3	Indicare la differenza tra l'ammontare di colonna 1 e quello di colonna 2.
rigo IP66	Indicare il totale degli importi di segno positivo indicati nei righe da IP60 a IP65.	
rigo IP67	Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11 comma 1, lettera a) , del D.Lgs. 446/1997. Si vedano le istruzioni relative al quadro IS.	

QUADRO IP – SOCIETÀ DI PERSONE

Sezione VI – Valore della produzione netta

rigo IP68	Indicare l'ammontare della deduzione di cui al comma 4-bis.1 dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/967.																				
rigo IP69	Va indicato l'ammontare della deduzione per incremento occupazionale di cui all'art. 11, comma 4-quater.																				
rigo IP70	Va indicato l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'articolo 11, comma 4- octies. Si vedano le istruzioni del rigo IS7.																				
rigo IP71	Deve essere indicato l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questi assimilati e dei redditi di lavoro autonomo di ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.L. 185/2008 ovvero ai sensi dell'art. 44 del D.L. 78/2010. In particolare, dovrà essere indicato: • l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati erogati ai ricercatori e docenti dai sostituti d'imposta per lo svolgimento di attività di ricerca; • l'ammontare dei redditi di lavoro autonomo percepiti dai ricercatori e docenti per lo svolgimento di attività di ricerca in qualità di liberi professionisti al netto dei relativi costi già dedotti nel rigo IP57.																				
rigo IP72	Va indicato l'importo delle 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. Tali somme sono deducibili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1-bis, inserito dall'articolo 1, comma 988, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.																				
rigo IP73	Va indicato l'importo dell'ulteriore deduzione di cui al comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. 446/97 riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui al rigo IP66, colonna 3 al netto degli importi di cui ai rigi IP67, IP68, IP69, IP70, IP71 e IP72 e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42, colonna 2. La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se entrambi gli importi dei rigi IP66 colonna 3 (al netto degli importi dei rigi da IP67 a IP72) e IS42 colonna 2, sono di segno positivo. LE DEDUZIONI La deduzione, ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs. 446, spetta a condizione che l'importo di rigo IP66, colonna 1, aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai Geie di cui alla colonna 2 del rigo IS42 (e al netto degli importi di rigi IP67, IP68, IP69, IP70, IP71 e IP72), non superi 180.999,91 euro e si applica nelle misure indicate nella tabella che segue. Al riguardo, va notato che la deduzione spetta in misura maggiorata per i contribuenti che svolgono attività di impresa organizzate in forma di società personali o ditte individuali, oppure arti e professioni sotto forma di società semplici, associazioni professionali e posizioni individuali. <table><tr><th colspan="2">Base imponibile</th><th>Deduzione</th><th>Deduzione maggiorata</th></tr><tr><td>fino a 180.759,91</td><td></td><td>8.000</td><td>10.500</td></tr><tr><td>oltre 180.759,91</td><td>e fino a 180.839,91</td><td>6.000</td><td>7.875</td></tr><tr><td>oltre 180.839,91</td><td>e fino a 180.919,91</td><td>4.000</td><td>5.250</td></tr><tr><td>oltre 180.919,91</td><td>e fino a 180.999,91</td><td>2.000</td><td>2.625</td></tr></table>	Base imponibile		Deduzione	Deduzione maggiorata	fino a 180.759,91		8.000	10.500	oltre 180.759,91	e fino a 180.839,91	6.000	7.875	oltre 180.839,91	e fino a 180.919,91	4.000	5.250	oltre 180.919,91	e fino a 180.999,91	2.000	2.625
Base imponibile		Deduzione	Deduzione maggiorata																		
fino a 180.759,91		8.000	10.500																		
oltre 180.759,91	e fino a 180.839,91	6.000	7.875																		
oltre 180.839,91	e fino a 180.919,91	4.000	5.250																		
oltre 180.919,91	e fino a 180.999,91	2.000	2.625																		

	La base imponibile e l'importo delle deduzioni devono essere ragguagliati all'anno solare in caso di: • periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi • inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno.	
rigo IP74	Colonna 1	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile: • ad aliquota dell'1,9 per cento, ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, • ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale. Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola svolta nei limiti del citato art. 32 rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap. In caso di attività occasionali diverse da quelle agricole (es. attività occasionale di prestazione di servizi con macchine agricole) è assoggettabile ad aliquota ridotta la quota di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva. Nel caso di esercizio di attività agricola ed attività di agriturismo, indicate nella sezione IV, la ripartizione del valore della produzione netta va effettuata sulla base dei dati contabili risultanti dalle rispettive contabilità tenute separatamente ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972.
	Colonna 2	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 assoggettabile alle aliquote di cui all'articolo 16 ovvero ad altre aliquote previste da leggi regionali .
	Colonna 3	Indicare il valore della produzione netta corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo IP66, colonna 3, e la somma degli importi dei rigi IP67, IP68, IP69, IP70, IP71, IP72 e IP73; nel caso in cui il risultato è negativo, indicare 0.

QUADRO IC SOCIETÀ DI CAPITALI

**IAP
R 2016**



**QUADRO IC
SOCIETÀ DI CAPITALI**

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Codice identificativo del soggetto			
		Maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore	,00
Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	,00
	IC6	Totale componenti positivi	,00
	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
	IC8	Costi per servizi	,00
	IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
	IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
	IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
	IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IC13	Oneri diversi di gestione	,00
	IC14	Totale componenti negativi	,00
Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17	Margine di interesse	,00
	IC18	Commissioni attive	,00
	IC19	Commissioni passive	,00
	IC20	Commissioni nette	,00
	IC21	Dividendi e proventi simili	,00
	IC22	Risultato netto dell'attività di negoziazione	,00
	IC23	Risultato netto dell'attività di copertura	,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value	,00
	IC26	Margine di intermediazione	,00
	IC27	Dividendi	,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29	Altre spese amministrative	,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00
Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi	IC31	Interessi netti	,00
	IC32	Risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe	,00
	IC33	Costi per servizi di produzione di banconote	,00
	IC34	Risultato netto della redistribuzione del reddito monetario	,00
	IC35	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali	,00
	IC36	Spese di amministrazione	,00
Sez. III Imprese di assicurazione	IC37	Risultato del conto tecnico dei rami danni	,00
	IC38	Risultato del conto tecnico dei rami vita	,00
	IC39	Ammortamento dei beni strumentali	,00
	IC40	Altre spese di amministrazione	,00
	IC41	Dividendi	,00
	IC42	Perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Quadro IC

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446											,00
	IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing											,00
	IC45	Svalutazioni e perdite su crediti											,00
	IC46	Imposta municipale propria											,00
	IC47	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali											,00
	IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento											,00
	IC49	Interessi passivi indeducibili											,00
	IC50	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS										2	
		1											,00
													,00
Variazioni in diminuzione	IC51	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00			
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19		,00
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	25		,00
	IC52	Totale variazioni in aumento											,00
	IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili											,00
	IC54	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali											,00
	IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento											,00
	IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS										2	
		1											,00
Sez. V Società in regime forfetario	IC57	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00			
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	25		,00
	IC58	Totale variazioni in diminuzione											,00
	IC59	Reddito d'impresa determinato forfetariamente											,00
	IC60	Retribuzioni, compensi ed altre somme											,00
	IC61	Interessi passivi											,00
	IC62	Valore della produzione (IC59 + IC60 + IC61)											,00
Sez. VI Cooperative edilizie e confidi													
	IC63	Retribuzioni e altri compensi											,00
Sez. VII Valore della produzione netta	IC64	Valore della produzione lorda											,00
	IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero											,00
	IC66	Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446											,00
	IC67	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti											,00
	IC68	Deduzione per incremento occupazionale											,00
	IC69	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente											,00
	IC70	Deduzione per ricercatori											,00
	IC71	Deduzione per cooperative sociali											,00
	IC72	Quota del valore della produzione esente delle SIIQ o SIIHQ											,00
	IC73	Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08											,00
	IC74	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori											,00
	IC75	Ulteriore deduzione											,00
	IC76	Valore della produzione netta (aliquota del settore agricolo 1 ,00 altre aliquote 2 ,00)										3	,00

SOGGETTI OBBLIGATI

Il quadro IC va utilizzato dalle società di capitali, enti commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2015 ai fini Irap, utilizzando il cosiddetto "metodo da bilancio" di cui all'art. 5 D.Lgs. 446/1997.



Anche le società di persone e le imprese individuali in contabilità ordinaria possono utilizzare lo stesso metodo, esercitando l'apposita opzione.

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota standard, ovvero quella diversa prevista da leggi regionali o delle Province autonome.

Il presente quadro deve essere compilato dai soggetti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73, comma 1, del Tuir, e dalle società e dagli enti commerciali, compresi i trust, non residenti di cui alla successiva lett. d) per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione.

Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 12 (introdotto dall'art. 7, co. 2, D.Lgs. 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 previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'art. 116 D.Lgs. 58/1998. A tali fini, si applicano le disposizioni dell'art. 152, co. 2, Tuir.

Il presente quadro IC è suddiviso in sette sezioni:

- le prime sei attengono alla indicazione dei componenti positivi e negativi rilevanti, per le diverse categorie di soggetti, ai fini della determinazione del valore della produzione lorda;
- la settima sezione attiene alla determinazione del valore della produzione netta.

Ciascun soggetto è tenuto a indicare, nell'apposita casella, collocata all'inizio del quadro IC, il proprio codice identificativo desumibile dalla seguente tabella:

TABELLA CODICI IDENTIFICATIVI DEI SOGGETTI PASSIVI

CODICE	SOGGETTO PASSIVO	CODICE	SOGGETTO PASSIVO
01	Imprese industriali e commerciali (art. 5)	07	Società iscritta nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario (art. 6, comma 9)
02	Società cooperative edilizie e confidi	08	Imprese di assicurazione (art. 7)
03	Banche e altri enti e società finanziari (art. 6, comma 1)	09	Società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro
04	Società di intermediazione mobiliare (art. 6, comma 2) e gli intermediari, diversi dalle banche, abilitati allo svolgimento dei servizi di investimento	10	SIQ o SIINQ
05	Società di gestione di fondi comuni di investimento (art. 6, comma 3)	11	Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi (art. 6, comma 7)
06	Società di investimento a capitale variabile e società di investimento a capitale fisso (art. 6, comma 4)		

Codice identificativo del soggetto	
Maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore	,00

Inserire il codice
desunto da tabella

Adeguamento a studi di settore (rilevante) e parametri (irrilevante)

Ai fini Irap i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli **studi di settore** anche se relativi al primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione gli studi o le revisioni dei medesimi.

Pertanto, nell'apposito rigo collocato all'inizio del presente quadro, dovranno essere indicati i maggiori ricavi (**colonna 1**) conseguenti all'adeguamento agli studi di settore.

Maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore	,00
---	-----

L'adeguamento agli studi di settore, per i periodi d'imposta diversi da quelli in cui trova applicazione per la prima volta lo studio ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, è effettuata a condizione che il contribuente versi una maggiorazione del 3%, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. Tale maggiorazione deve essere versata entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito. La maggiorazione non è dovuta se la predetta differenza non è superiore al 10%r cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili. Si precisa che non assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile i maggiori ricavi indicati in dichiarazione dei redditi per adeguamento ai **parametri** ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. 195/1999.

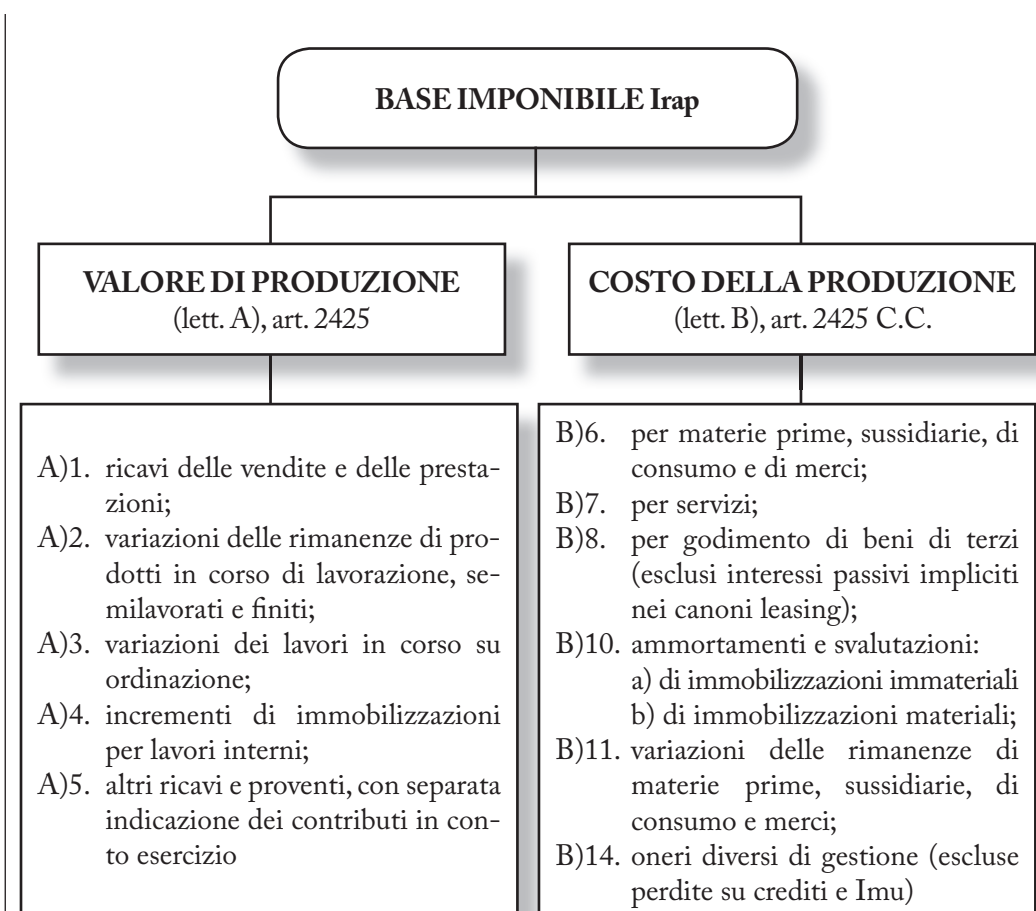
Prezzi di trasferimento

Ai sensi dell'art. 1, co. 281, L. 147/2013, la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, co. 7, Tuir, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

SEZIONE I – IMPRESE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

La sezione I deve essere compilata dai soggetti che svolgono attività diverse da quelle finanziarie e assicurative (imprese industriali e commerciali in genere).

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE “METODO DA BILANCIO”	
Regola generale	Utilizzo di principi contabili nazionali Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 446, la base imponibile di tali soggetti è costituita dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 Cod.civ. con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12), e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio, senza considerare le variazioni fiscali previste dal Tuir.



Utilizzo degli IAS

Per effetto del comma 2 dell'articolo 5, 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 nel comma 1 di tale articolo.

Inoltre, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del D.M. dell'8 giugno 2011, i componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto 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 fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto Irap indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI).

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del D.L. 185 del 2008, le modifiche introdotte dall'articolo 1, commi 58, 59, 60 e 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, al regime impositivo ai fini dell'Ires dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, esplicano efficacia, salvo quanto stabilito dal comma 61, secondo periodo, del medesimo articolo 1, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 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, classifica

	zioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007. Le disposizioni dei periodi precedenti valgono anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap, come modificata dall'articolo 1, comma 50, della citata L. 244 del 2007. Contabilizzazioni non corrette 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.
Principio di correlazione	I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 dell'articolo 5 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Può essere, ad esempio, il caso dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico; oppure, delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20. I risarcimenti assicurativi conseguenti ad eventi estranei rispetto alla gestione ordinaria (ad es. incendio) che hanno determinato una perdita delle giacenze di magazzino, classificati nella voce E20 del conto economico, concorrono a formare la base imponibile Irap anche se percepiti nello stesso periodo d'imposta in cui si è verificata la perdita dei beni (R.M. 254/1997, R.M. 294/2007). C.M. 39/2009: concorrono alla determinazione della base imponibile Irap i contributi percepiti dal datore di lavoro in relazione a nuovi dipendenti assunti nei limiti dell'ammontare del costo del personale ammesso in deduzione ai sensi dell'art. 11, comma 4-quater, D.Lgs. 446/1997.
DISPOSIZIONI SPECIFICHE	
Componenti negativi non deducibili	Tra i componenti negativi non si considerano deducibili: • le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 Cod.civ; • i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446: costi per collaboratori occasionali, per collaborazione coordinata e continuativa, prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, utili spettanti agli associati in partecipazione, compensi derivanti dagli obblighi di fare, non fare, permettere; • la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto (B.8); • le perdite su crediti (B.14); • l'Imu, l'Imi e l'Imis (B.14).
Trattamento dei contributi	I contributi erogati in base a norma di legge, concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).

Accantonamenti per rischi e oneri	Relativamente agli accantonamenti per rischi e oneri, qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, come richiesto dalla versione aggiornata dell'OIC 31, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile Irap. I corrispondenti costi risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile Irap solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap (C.M. 12/2008).
Plus e minus su immobili patrimonio	Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene (C.M. 27/2009).
Ammortamento marchi ed avviamento	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. Per i soggetti che redigono il bilancio con gli IAS, la predetta regola vale anche ai fini della deduzione del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (art. 10, D.M. 08.06.2011).
Beni immobili rivalutati	In caso di rivalutazione dei beni immobili ai sensi del comma 16 e seguenti dell'art. 15 del D.L. 185/2008 i maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui al successivo comma 20 del citato art. 15. In tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto, sia nell'ipotesi di mancata opzione che nell'ipotesi di esercizio della stessa (fino all'esercizio di riconoscimento fiscale dei beni rivalutati) occorre neutralizzare le componenti rilevate nel conto economico non riconosciute fiscalmente, evidenziandole tra le "altre variazioni".
Lavoro interinale e distaccato	Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi. Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.
Riallineamenti da trasparenza o consolidato	Ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 247/2005, non operano ai fini Irap le disposizioni previste dall'art. 115, comma 11, e dall'art. 128 del Tuir, in materia di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili, nei casi, rispettivamente, di trasparenza societaria e di consolidato nazionale.

OPERAZIONI STRAORDINARIE	
Maggiori o minori valori iscritti	Principio di irrilevanza salvo affrancamento Nell'ipotesi di 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 a seguito delle predette operazioni, non sono riconosciuti fiscalmente ai fini Irap, salvo il ricorso all'affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del Tuir (C.M. 57/2008, C.M. 27/2009). Assenza di affrancamento 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 nei righi IC51 "altre variazioni in aumento" codice 99 o IC57 "altre variazioni in diminuzione", sempre che non possano essere evidenziati in appositi righi dei riquadri "variazioni in aumento" o "Variazioni in diminuzione" (ad esempio la quota di ammortamento dell'avviamento non deducibile a seguito del mancato esercizio della suddetta opzione va riportata nel rigo IC48 e non nel rigo IC51) Affrancamento delle attività immateriali In deroga alle disposizioni del comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir, i soggetti beneficiari dell'operazione straordinaria possono affrancare fiscalmente i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e altre attività immateriali mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art 15, comma 10, D.L. 185/2008. Con tale opzione il soggetto beneficiario potrà effettuare nella dichiarazione ai fini Irap del periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la deduzione di cui agli articoli 5, 6 e 7 D.Lgs. 446/1997, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa in misura non superiore ad un decimo, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Allo stesso modo, a partire dal medesimo periodo di imposta di cui sopra saranno deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico.

Passiamo ora all'analisi dei singoli righi del modello.

Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	,00
	IC6	Totale componenti positivi	,00

Rigo IC1	Indicare i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata. Secondo i principi OIC la voce A1: • comprende i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica dell'impresa; • vanno indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita. Gli sconti sono quelli di natura commerciale (sconti incondizionati e sconti quantità), non gli sconti di natura finanziaria (es.: sconto di cassa per pagamento contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17;
-----------------	--

	- le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie devono essere rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari); - vanno compresi nella voce anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita (occasionale) di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione.
Rigo IC2	Indicare l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno
Rigo IC3	Indicare l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno
Rigo IC4	Indicare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni. Secondo i documenti OIC: - comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all'Attivo dello Stato Patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione; - gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17.  - l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 e del costo del personale iscritto nella voce B9 del conto economico, sono oneri esclusi dalla determinazione della base imponibile Irap; - i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico, relativi alla capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile Irap. Ciò significa che negli esercizi successivi le quote di ammortamento, calcolate sul valore delle immobilizzazioni che tiene conto di interessi e costi del personale capitalizzati, saranno da considerarsi interamente deducibili ai fini Irap. Se gli oneri finanziari/costi del personale sono capitalizzati senza transitare a conto economico, il contribuente deve apportare una variazione in aumento di pari importo, in modo da ripristinare la medesima situazione sopra commentata
Rigo IC5	Indicare gli altri ricavi e proventi ordinari, che si riferiscono alla gestione accessoria dell'impresa: a) Proventi derivanti dalle gestioni accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche qui delle relative rettifiche: - fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.; - canoni attivi e royalties da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.; - ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole. b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi Deve trattarsi di alienazione derivante dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva, plusvalenza cessione ramo d'azienda, ...) la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E 20.

	Rientrano nella voce A5 i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10). Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16). c) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati, che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (es.: fondi per oneri per garanzie a clienti). d) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: - rimborsi spese, penalità addebitate a clienti, - proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5) - ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare) come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili - i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari e) Contributi in conto esercizio - sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce; - deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali vanno portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno invece compresi nella voce C16 - Altri proventi finanziari); - i contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. - devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).
Rigo IC6	Indicare il totale dei componenti positivi indicati nei righi da IC1 a IC15

Il modello poi richiede la indicazione del costo della produzione, come segue.

IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
IC8	Costi per servizi	,00
IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
IC13	Oneri diversi di gestione	,00
IC14	Totale componenti negativi	,00

Rigo IC7	Indicare i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci: • gli importi sono al netto di resi, sconti, abbuoni e premi; • gli sconti finanziari si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari; • sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, vanno iscritti alla voce seguente B7; • le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'Iva non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo; • vanno imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati degli appositi accertamenti; • si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).
Rigo IC8	Indicare i costi per servizi. La voce può essere così dettagliata: Acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa (L'elenco che segue ha natura esemplificativa e non esaustiva): • trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci); • assicurazioni (se non addebitate come sopra); non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi • energia elettrica, telefono, telex, acqua, gas ed altre utenze; non assumono rilevanza le limitazioni Ires alla deducibilità dei costi telefonici • viaggio e soggiorno; • riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi degli automezzi • lavorazioni eseguite da terzi; • consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile; • pubblicità e promozione; • provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti; • servizi esterni di vigilanza; • servizi esterni di pulizia; • royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce seguente B8 (es.: management fees corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante); • compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni; Costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti: • prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.; • costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti; • costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti; (non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità Ires dei costi di vitto e alloggio) • costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti; • costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta Costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come: • noleggio di cassette di sicurezza, • servizi di pagamento di utenze, • costi per la custodia di titoli,

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Sezione I – Imprese industriali e commerciali

	• commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari), • spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, • spese di istruttoria di mutui e finanziamenti, in generale tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie
Rigo IC9	Indicare il costo per il godimento di beni di terzi. Sono qui compresi i costi per il godimento di beni di terzi, materiali ed immateriali, quali: • canoni per affitto di azienda; • canoni per la locazione di beni immobili ed oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell'imposta di registro, ecc.); • canoni e royalties periodici per l'utilizzo di brevetti, marchi, Know-how, software, concessioni, ecc.; • canoni per la locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc.. • canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.
Rigo IC10	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.
Rigo IC11	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.
Rigo IC12	Indicare l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno. In questa voce vanno iscritte le differenze fra rimanenze iniziali e rimanenze finali relative ai beni da magazzino indicati alla voce B6. Le differenze in più (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali) assumono segno negativo mentre le differenze in meno assumono segno positivo. La somma algebrica degli importi iscritti nelle voci B6 e B11 determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata nell'esercizio. Come per le voci A2 e A3, l'importo di questa voce tiene conto anche delle eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto e dei successivi ripristini di valore nei limiti del costo.
Rigo IC13	Indicare gli oneri diversi di gestione. Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette. Per i costi iscrivibili alla voce B14 può essere effettuata una classificazione analoga a quella effettuata per la voce A5 - Altri ricavi e proventi. Anche per questa voce i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi. a) Costi derivanti dalle gestioni accessorie • Costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci; • Costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci; • Costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi.

b) Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi, come osservato per la voce A5, per il deperimento economico-tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa e non per un fatto straordinario. In caso contrario, la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E 21 - Oneri straordinari. Non rientrano in questa voce le minusvalenze su titoli, partecipazioni ed altre attività finanziarie (che, se ordinarie, si rilevano alla voce C17).

c) Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori

Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vanno rilevate in questa voce, come precisato a proposito della voce B10 d, anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti.

d) Imposte indirette, tasse e contributi

Si tratta sostanzialmente di quelli di seguito elencati (qualora essi non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):

- Imposta di registro;
- Imposte ipotecaria e catastale;
- Tassa concessioni governative;
- Imposta di bollo;
- Imu
- Imposta comunale sulla pubblicità;
- Altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- Imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- Altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22.

Per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

e) Costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria

Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria e non straordinaria. L'elenco che segue è meramente esemplificativo:

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5).

Rigo IC14

Indicare il totale dei componenti negativi indicati nei righi da IC17 a IC13.

Come appare intuibile, restano pertanto **esclusi dalla determinazione della base di riferimento Irap** (salvo poi individuare e quantificare le variazioni in aumento e diminuzione), le seguenti voci del conto economico:

B9) COSTI DEL PERSONALE

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione vanno iscritti alla voce B7.

Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come si è sopra precisato.

B9a) Salari e stipendi

Vanno rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).

B9b) Oneri sociali

Sono gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAL, ecc.), al netto degli importi "fiscalizzati" in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte, di cui all'ultimo periodo del precedente punto 9a).

B9c) Trattamento di fine rapporto

Rappresenta l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile. L'accantonamento va effettuato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del T.F.R. In questa voce va rilevato anche l'importo del T.F.R. maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

L'anticipo di imposta sul T.F.R. previsto dalla L. 662/1996 e da versare all'Erario dello Stato non può essere addebitato alla voce in questione, perché non costituisce un costo, bensì 'un credito d'imposta nei confronti dell'Erario. Poiché sull'anticipo si calcola la rivalutazione a favore dell'impresa, essa costituisce un provento finanziario da rilevare alla voce C16.

B9d) Trattamento di quiescenza e simili

Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.

La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno. Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, gli accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

B9e) Altri costi

In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:

- Indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempreché non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria);

- Quote associative versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari);
- Borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
- Oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

B10c) ALTRE SVALUTAZIONI DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Comprende tutte le svalutazioni per perdite durevoli di valore, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

B10d) SVALUTAZIONI DEI CREDITI COMPRESI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE E DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE

Comprende gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante. Devono essere, invece, iscritte alla voce B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni, come ad esempio:

- le perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto;
- le perdite conseguenti a cessione di crediti;
- le riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni;
- le perdite conseguenti a prescrizione di crediti (i proventi derivanti da prescrizione di debiti sono classificabili alla voce A5).

Le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

B12) ACCANTONAMENTI PER RISCHI

Sono gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Principio contabile 31) esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che vanno imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura.



Per quanto riguarda la classificazione in bilancio degli accantonamenti, nella versione del principio contabile OIC 31 licenziata ad agosto 2014, viene precisato che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria) dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi.

Gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria saranno quindi iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico, diverse dalla voce B12 e dalla B13, mentre gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria saranno iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico. Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari va rilevato nella gestione finanziaria alla voce C17 o C17 bis o nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21.

I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo. A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (si veda Principio contabile 19), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

- fondo rischi per cause in corso;
- fondo rischi per garanzie prodotti;
- fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.);
- fondo rischi non assicurati;
- fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alle voci C17 o C17-bis.

B13) ALTRI ACCANTONAMENTI

Sono gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R.; accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza, ma di importo stimato. Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).

Il Principio contabile 19 prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- fondo per garanzia prodotti (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti);
- fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili, ecc.);
- fondo per buoni sconti e concorsi a premio;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- fondo per costi da sostenere dopo la chiusura di commesse per lavori su ordinazione;
- fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione (qualora non rilevate a riduzione delle rimanenze);
- fondo recupero ambientale.

C15) PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

In questa voce vanno rilevati per competenza (indicando separatamente in apposite sottovoci quelle provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate) tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società, joint-ventures e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.

Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- dividendi su partecipazioni al lordo delle eventuali ritenute. I dividendi, di massima, vanno rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. Per le società controllate la rilevazione può essere anticipata all'esercizio di maturazione dei dividendi se il bilancio è stato approvato dall'Organo Amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'Organo Amministrativo della controllante;
- plusvalenze da alienazione di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante (per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all'illustrazione delle voci dell'aggregato E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;
- utili distribuiti da joint ventures e consorzi;
- eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate, anche in sede di liquidazione.

C16a) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA CREDITI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI

Vanno rilevati in questa voce tutti gli interessi attivi maturati nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) sui crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie, comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge.

La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre ulteriori sottovoci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti.

C16b) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELLE IMMOBILIZZAZIONI CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie (es. CCT, BTP, obbligazioni emesse da enti privati) comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge. Per la determinazione degli interessi sui titoli senza cedole (es. zero coupon) si fa rinvio al Principio contabile 20.

Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disaggio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

C16c) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: DA TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE CHE NON COSTITUISCONO PARTECIPAZIONI

Sono gli interessi maturati su titoli a reddito fisso (a tasso fisso o variabile) facenti parte della “tesoreria” dell’impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario. La voce comprende anche eventuali differenze di indicizzazione e la quota del disaggio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.

C16d) ALTRI PROVENTI FINANZIARI: PROVENTI DIVERSI DAI PRECEDENTI

Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sottovoci della voce C16. Si tratta, in particolare, dei seguenti:

- utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze;
- interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo;
- interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti;
- interessi maturati su crediti iscritti nell’attivo circolante, per rimborsi d’imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.;
- sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti “pronta cassa” fatti a fornitori;
- plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell’attivo circolante;
- proventi relativi ad operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine), ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, relativamente alla quota di competenza dell’esercizio.

C17) INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI FINANZIARI

Questa voce comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell’esercizio che non siano di tipo straordinario, qualunque sia la loro fonte. L’importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell’esercizio, al netto dei relativi risconti.

Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti:

- interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito, comprese le commissioni passive su finanziamenti (es: commissione sul massimo scoperto) e le spese bancarie e accessorie a finanziamenti (si veda anche l’illustrazione della voce B7 per i costi di altri servizi finanziari da non rilevare in questa voce);
- differenze negative di indicizzazione su prestiti;
- interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
- sconti finanziari passivi non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti “pronta cassa”;
- quote di competenza dell’esercizio dei disaggi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
- minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell’attivo circolante;
- oneri, per la quota di competenza dell’esercizio, relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine) ivi compresa la differenza tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

Questa voce, come si è rilevato a proposito della voce A4, comprende anche gli interessi ed altri oneri finanziari capitalizzati. Essa deve essere suddivisa in sottovoci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate e controllanti. Inoltre, nella nota integrativa il suo importo deve essere suddiviso in relazione ai prestiti obbligazionari, ai debiti verso banche e ai debiti verso altri soggetti e deve essere precisato l’ammontare degli oneri finanziari capitalizzati (art. 2427, nn. 8 e 12 Cod. civ.).

In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che vanno a ridurre gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini sull’acquisto di macchinari) l’importo dei contributi deve essere portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi. Se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d.

C17 BIS) UTILI E PERDITE SU CAMBI

In questa voce vanno inseriti gli utili e le perdite su cambi, relativi ad operazioni in valuta, realizzati nel corso dell’esercizio ovvero determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell’operazione. (Si veda il Principio contabile 26).

D18) D19) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

Nelle voci D18 - Rivalutazioni e D19 - Svalutazioni, suddivise in tre sottovoci riferite, rispettivamente, alle partecipazioni, alle immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) ed ai titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, si iscrivono tutte le svalutazioni su attività finanziarie ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

Le voci in questione, per esempio, comprendono:

- svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell'attivo immobilizzato per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto;
- accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione).

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

L'aggregato E comprende tutti i costi e ricavi straordinari, che sono quelli iscrivibili alla voce E20 - Proventi straordinari ed E21 - Oneri straordinari. Si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti.

a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

- Oneri di ristrutturazioni aziendali;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo;
- Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.

Le plusvalenze e minusvalenze da alienazione devono essere iscritte in apposita sottovoce delle voci E20 ed E21.

b) Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria

Anche queste plusvalenze e minusvalenze devono essere iscritte in apposita sottovoce della voce E20 ed E21.

c) Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria

Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.

Si precisa che le rivalutazioni delle partecipazioni iscritte nel conto economico in applicazione delle disposizioni sulla valutazione col metodo del patrimonio netto, non hanno natura straordinaria e vanno rilevate alla voce D18.

d) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.

- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.
- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.
- Indennità varie per rotture di contratti.

e) Componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti

- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per l'applicazione di principi contabili non corretti (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.);
- Rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi;
- Contributo in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.
- Non hanno carattere straordinario, invece, le variazioni dovute a rettifiche di stime contabili, per loro natura sempre soggette a variazione.

f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati

Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso principio contabile. Ad esempio: il passaggio da Lifo a Fifo nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

g) Imposte relative ad esercizi precedenti

Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc. Esse vanno rilevate alla voce n. 21 - Oneri straordinari. La loro contropartita patrimoniale, se non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2 - Fondo per imposte, anche differite sia dalla voce D12 - Debiti Tributarî, secondo quanto precisato nel Principio contabile 31.



D.Lgs. 139/2015

Bisognerà comprendere l'impatto ai fini della determinazione del valore della produzione netta della soppressione della parte straordinaria del conto economico, che avverrà a partire dalla redazione dei bilanci 2016.

Dovrà essere chiarito se i componenti che ora vengono annotati fra le voci straordinarie di bilancio, dovendosi ricollocare fra i componenti ordinari, rimarranno comunque esclusi nella determinazione della base imponibile o se dovranno invece essere presi in considerazione.

Il prospetto delle variazioni in aumento e diminuzione viene proposto, in relazione alle società, dopo l'esposizione dei dati relativi allo svolgimento di attività del settore finanziario e assicurativo.

SEZIONE II – BANCHE, ALTRI SOGGETTI FINANZIARI, BANCA D'ITALIA E UFFICIO ITALIANO CAMBI

La sezione II deve essere compilata:

- dalle banche;
- dagli altri enti e società finanziarie indicate nell'art. 1 del D.Lgs. 87/1992;
- dalle società di investimento a capitale variabile (SICAV);

- dalle società di investimento a capitale fisso (SICAF);
- dalla Banca d'Italia;
- dall'Ufficio italiano dei cambi.

Per la determinazione della base imponibile di tali soggetti, si applicano, oltre alle specifiche regole dettate dall'art. 6 del D.Lgs. 446/97, le disposizioni contenute nel successivo art. 11. Valgono, pertanto, con gli opportuni adattamenti, le regole generali in precedenza illustrate con riferimento alle imprese industriali e commerciali a commento della sezione I.

DISPOSIZIONI PARTICOLARI	
Classificazioni contabili	Ai sensi dell'articolo 6, comma 6, del D.Lgs. 446 i componenti positivi e negativi si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio (IAS/IFRS), redatto secondo i criteri contenuti nei provvedimenti della Banca d'Italia (circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 e provvedimento 14 febbraio 2006), adottati ai sensi dell'articolo 9 d.Lgs. 38/2005, e pubblicati rispettivamente nei supplementi ordinari alla Gazzetta Ufficiale n. 11 del 14 gennaio 2006 e n. 58 del 10 marzo 2006.
Principio di correlazione	I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini Irap concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.
Componenti non deducibili	Ai sensi dell'articolo 6, comma 8, per i soggetti che compilano la presente sezione non è comunque ammessa la deduzione: dei costi, dei compensi e degli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446; della quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; dell'Imu, Imi e Imis. In base all'art. 82, comma 3, del D.L. 112/2008, gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare.
Contributi	I contributi erogati in base a norma di legge, concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).
Plus e minus di immobili patrimonio	Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.
Ammortamento marchi e avviamento	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. Tali quote di ammortamento, calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto, sono integralmente deducibili e, pertanto, non sono soggette al limite di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 6 (Circolare 27/2009). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, la predetta regola vale anche ai fini della deduzione del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (articolo 10 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011).

Le istruzioni precisano poi le regole di determinazione della base imponibile suddividendole a seconda della particolare attività svolta dal contribuente e replicando, per ciascuna di esse, le istruzioni per la compilazione dei vari righi.

BANCHE ED ALTRI ENTI FINANZIARI	
Soggetti interessati	banche e gli altri enti e società finanziari, diversi dalle società di intermediazione mobiliare e dagli altri intermediari abilitati allo svolgimento dei servizi di investimento indicati nell'art. 1 del D.Lgs. 58/1998, dalle società di gestione di fondi comuni di investimento e dalle società di investimento a capitale variabile
Determinazione della base imponibile	la base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti voci del conto economico redatto in conformità agli schemi risultanti dai provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. 38/ 2005: a) margine d'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%; c-bis) 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.

Il modello appare così strutturato:

Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17	Margine di interesse	,00
	IC18	Commissioni attive	,00
	IC19	Commissioni passive	,00
	IC20	Commissioni nette	,00
	IC21	Dividendi e proventi simili	,00
	IC22	Risultato netto dell'attività di negoziazione	,00
	IC23	Risultato netto dell'attività di copertura	,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value	,00
	IC26	Margine di intermediazione	,00
	IC27	Dividendi	,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29	Altre spese amministrative	,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

rigo IC15	Indicare gli interessi attivi e i proventi assimilati (voce 10 CE)
rigo IC16	Indicare gli interessi passivi e gli oneri assimilati (voce 20 CE)
rigo IC17	Indicare il margine di interesse (voce 30 CE), pari alla differenza tra gli importi di rigo IC15 e IC16. In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC18	Indicare le commissioni attive (voce 40 CE)
rigo IC19	Indicare le commissioni passive (voce 50 CE)
rigo IC20	Indicare le commissioni nette (voce 60 CE), pari alla differenza tra gli importi di rigo IC18 e IC19. In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d’Italia e ufficio italiano cambi

rigo IC21	Indicare i dividendi e proventi simili (voce 70 CE)
rigo IC22	Indicare il risultato netto dell’attività di negoziazione (voce 80 CE). In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC23	Indicare il risultato netto dell’attività di copertura (voce 90 CE). In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC24	Indicare gli utili (o le perdite) da cessione o riacquisto di crediti, attività finanziarie e passività finanziarie (voce 100 CE). In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno. Si precisa che le componenti valutative (rettifiche e riprese di valore) imputate in bilancio in vigore delle nuove regole di determinazione della base imponibile Irap e che non rilevano in quanto componenti classificati nella voce 130 (non rientrante nella base imponibile Irap ad esclusione delle rettifiche e riprese di valore netto per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e indicate nel rigo IC30), concorrono a determinare la base imponibile al momento della cessione dei relativi crediti e attività finanziarie (C.M. 27/2009 C.M. 36/2009). A tal fine, i componenti reddituali (positivi o negativi) rilevati in sede di realizzo dei predetti crediti e attività finanziarie vanno indicati con il codice 99 nel rigo IC51 “altre variazioni in aumento” o nella colonna 2 del rigo IC57 “altre variazioni in diminuzione”.
rigo IC25	Indicare il risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value (voce 110 CE). In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC26	Indicare il margine di intermediazione (voce 120 CE), pari alla somma algebrica degli importi dei rigi IC17, IC20, IC21, IC22, IC23, IC24 e IC25. In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC27	Indicare il 50% dei dividendi. Si precisa che la riduzione dell’imponibilità al 50% non riguarda, i “proventi simili” rientranti nella medesima voce 70 del conto economico (C.M. 27/2009).
rigo IC28	Indicare il 90% degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale. Con riferimento ai marchi d’impresa e all’avviamento, le quote di ammortamento, calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto, sono integralmente deducibili (C.M. 27/2009).
rigo IC29	Indicare il 90% delle altre spese amministrative.
rigo IC30	Indicare le rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo. In via transitoria, per il primo periodo di applicazione dell’art. 16, co. 6, D.L. 83/2015, le rettifiche e le riprese di valore nette sono deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare. L’eccedenza, unitamente alle rettifiche e riprese di valore nette iscritte in bilancio dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013 e non ancora dedotte ai sensi della lett. c-bis) del comma 1 dell’articolo 6, nel testo in vigore anteriormente alle modifiche operate dall’art. 16, co. 6, D.L. 83/2015, sono deducibili: • per il 5% cento del loro ammontare nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2016, • per l’8% nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2017, • per il 10% nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018, • per il 12% nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2024, • per il 5% nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2025.

ATTIVITÀ DI INTERMEDIAZIONE IMMOBILIARE	
Soggetti interessati	società di intermediazione mobiliare e gli intermediari, diversi dalle banche, abilitati 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. 58/1998, iscritti nell'albo previsto dall'art. 20 dello stesso decreto
Regole per la determinazione della base imponibile	il valore della produzione è costituito dalla 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 e 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; sono ammessi in deduzione per un importo pari al 90%, gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale e le altre spese amministrative.

Il medesimo modello già prima illustrato deve essere così compilato:

Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17	Margine di interesse	,00
	IC18	Commissioni attive	,00
	IC19	Commissioni passive	,00
	IC20	Commissioni nette	,00
	IC21	Dividendi e proventi simili	,00
	IC22	Risultato netto dell'attività di negoziazione	,00
	IC23	Risultato netto dell'attività di copertura	,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value	,00
	IC26	Margine di intermediazione	,00
	IC27	Dividendi	,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29	Altre spese amministrative	,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

rigo IC15	Indicare gli interessi attivi e i proventi assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine
rigo IC16	Indicare gli interessi passivi e gli oneri assimilati relativi alle operazioni di riporto e di pronti contro termine
rigo IC17	Indicare il margine di interesse, pari alla differenza tra gli importi di rigo IC15 e IC16. In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC18	Indicare le commissioni attive riferite ai servizi prestati dall'intermediario
rigo IC19	Indicare le commissioni passive riferite ai servizi prestati dall'intermediario
rigo IC20	Indicare le commissioni nette, pari alla differenza tra gli importi di rigo IC18 e IC19. In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC28	Indicare il 90% degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale.
rigo IC29	Indicare il 90% delle altre spese amministrative.

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d’Italia e ufficio italiano cambi

ATTIVITÀ GESTIONE DI FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO	
Soggetti interessati	società di gestione dei fondi comuni di investimento, di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 58/1998, e successive modificazioni.
Regole per la determinazione della base imponibile	il valore della produzione è costituito dalla differenza tra le commissioni attive e passive. Sono ammessi in deduzione per un importo pari al 90%, gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale e le altre spese amministrative.

Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15 Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16 Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17 Margine di interesse	,00
	IC18 Commissioni attive	,00
	IC19 Commissioni passive	,00
	IC20 Commissioni nette	,00
	IC21 Dividendi e proventi simili	,00
	IC22 Risultato netto dell’attività di negoziazione	,00
	IC23 Risultato netto dell’attività di copertura	,00
	IC24 Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25 Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al <i>fair value</i>	,00
	IC26 Margine di intermediazione	,00
	IC27 Dividendi	,00
	IC28 Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29 Altre spese amministrative	,00
	IC30 Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

Il medesimo modello già prima illustrato deve essere così compilato:

rigo IC18	Indicare le commissioni attive
rigo IC19	Indicare le commissioni passive
rigo IC20	Indicare le commissioni nette, pari alla differenza tra gli importi di rigo IC18 e IC19. In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC28	Indicare il 90% degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale.
rigo IC29	Indicare il 90% delle altre spese amministrative.

SICAV	
Soggetti interessati	società di investimento a capitale variabile
Regole per la determinazione della base imponibile	il valore della produzione è costituito dalla differenza tra le commissioni di sottoscrizione e le commissioni passive dovute a soggetti collocatori. Sono ammessi in deduzione per un importo pari al 90%, gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale e le altre spese amministrative.
Alle SICAF, a prescindere dall’oggetto dell’investimento, si applicano le medesime disposizioni previste per le SICAV contenute negli articoli 3 e 6 (art. 9, co. 3, D.Lgs. 44/2014).	

Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17	Margine di interesse	,00
	IC18	Commissioni attive	,00
	IC19	Commissioni passive	,00
	IC20	Commissioni nette	,00
	IC21	Dividendi e proventi simili	,00
	IC22	Risultato netto dell'attività di negoziazione	,00
	IC23	Risultato netto dell'attività di copertura	,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value	,00
	IC26	Margine di intermediazione	,00
	IC27	Dividendi	,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29	Altre spese amministrative	,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

Il medesimo modello già prima illustrato deve essere così compilato:

rigo IC18	Indicare le commissioni di sottoscrizione
rigo IC19	Indicare le commissioni passive dovute a soggetti collocatori
rigo IC20	Indicare le commissioni nette, pari alla differenza tra gli importi di rigo IC18 e IC19. In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
rigo IC28	Indicare il 90% degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale.
rigo IC29	Indicare il 90% delle altre spese amministrative.

HOLDING					
Soggetti interessati	Società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria. La prevalenza si considera soddisfatta quando il valore contabile delle partecipazioni in società industriali risultante dal bilancio d'esercizio eccede il 50% del totale dell'attivo patrimoniale. L'esercizio esclusivo o prevalente deve essere verificato tenendo conto non solo del valore di bilancio delle partecipazioni in società industriali ma anche del valore contabili degli altri elementi patrimoniali della holding relativi a rapporti intercorrenti con le medesime società quali, ad esempio, i crediti derivanti da finanziamenti.				
Regole per la determinazione della base imponibile	la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato derivante dall'applicazione dell'articolo 5 la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati.				
 Pertanto, le società in questione sono tenute a compilare sia la sezione I sia la sezione II.					
<table><tr><td>Sezione I</td><td>+</td><td>Sezione II</td></tr></table>			Sezione I	+	Sezione II
Sezione I	+	Sezione II			

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d’Italia e ufficio italiano cambi

Sez. II Banche e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IC17	Margine di interesse	,00
	IC18	Commissioni attive	,00
	IC19	Commissioni passive	,00
	IC20	Commissioni nette	,00
	IC21	Dividendi e proventi simili	,00
	IC22	Risultato netto dell’attività di negoziazione	,00
	IC23	Risultato netto dell’attività di copertura	,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto crediti, attività finanziarie, passività finanziarie	,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al <i>fair value</i>	,00
	IC26	Margine di intermediazione	,00
	IC27	Dividendi	,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali	,00
	IC29	Altre spese amministrative	,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

rigo IC15	Indicare gli interessi attivi e i proventi assimilati
rigo IC16	Indicare gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati
rigo IC17	Indicare il margine di interesse, pari alla differenza tra gli importi di rigo IC15 e IC16. In caso di valore negativo l’importo deve essere preceduto dal segno meno.

BANCA D’ITALIA E UFFICIO ITALIANO CAMBI	
Soggetti interessati	Banca d’Italia e Ufficio italiano Cambi
Regole contabili	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.
Regole per la determinazione della base imponibile	la base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti componenti: a) interessi netti; b) risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe; c) costi per servizi di produzione di banconote; d) risultato netto della redistribuzione del reddito monetario; e) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, nella misura del 90%; f) spese di amministrazione, nella misura del 90%.

Per il conteggio della base imponibile si ritrova uno specifico riquadro strutturato come segue:

Banca d’Italia e Ufficio italiano dei cambi	IC31	Interessi netti	,00
	IC32	Risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe	,00
	IC33	Costi per servizi di produzione di banconote	,00
	IC34	Risultato netto della redistribuzione del reddito monetario	,00
	IC35	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali	,00
	IC36	Spese di amministrazione	,00

La compilazione avviene seguendo le indicazioni riepilogate in tabella, con l’avvertenza che i componenti negativi debbono essere preceduti dal segno meno:

rigo IC31	Indicare gli interessi netti
rigo IC32	Indicare il risultato netto derivante da commissioni, provvigioni e tariffe
rigo IC33	Indicare i costi per servizi di produzione di banconote
rigo IC34	Indicare il risultato netto della redistribuzione del reddito monetario
rigo IC35	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, nella misura del 90%.
rigo IC36	Indicare le spese di amministrazione, nella misura del 90%

SEZIONE III – IMPRESE DI ASSICURAZIONE

La presente sezione deve essere compilata dalle imprese di assicurazione.

Per la determinazione della base imponibile di tali imprese, si applicano, oltre alle specifiche regole dettate dall'art. 7 del D.Lgs.446, le disposizioni contenute nel successivo articolo 11. Valgono, pertanto, con gli opportuni adattamenti, le regole generali illustrate con riferimento alle imprese industriali e commerciali a commento della sezione I.

Agli effetti della verifica della corretta classificazione dei componenti positivi e negativi del conto economico, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, i componenti positivi e negativi si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio redatto in conformità ai criteri contenuti nel D.Lgs. 173/1197, e alle istruzioni impartite dall'ISVAP con il provvedimento n. 735 del 1 dicembre 1997, sostituito dal Regolamento 4 aprile 2008, n. 22.

Per le imprese di assicurazione, 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:

- a) gli ammortamenti dei beni strumentali, ovunque classificati, e le altre spese di amministrazione (voci 24 e 70), sono deducibili nella misura del 90%;
- b) i dividendi (voce 33) sono assunti nella misura del 50%;
- b-bis) le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.

Dalla base imponibile non sono comunque ammessi in deduzione:

- le spese per il personale dipendente e assimilato ovunque classificate nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446;
- le svalutazioni, le perdite e riprese di valore dei crediti;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- l'Imu, l'Imi e l'Imis.

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

I contributi erogati in base a norma di legge, concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione 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.

Il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.

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.

Tali quote di ammortamento, calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto, sono integralmente deducibili e, pertanto, non sono soggette al limite di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 7 (Circolare 27/2009).

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, la predetta regola vale anche ai fini della deduzione del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (articolo 10 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011).

I maggiori o minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali degli strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale ai sensi della normativa comunitaria e delle discipline prudenziali nazionali, emessi da intermediari vigilati dall'Isvap e diversi da azioni e titoli simili non concorrono alla formazione del valore della produzione netta degli emittenti (art. 2, co. 22-bis, D.L. 138/2011).

Sez. III Imprese di assicurazione	IC37	Risultato del conto tecnico dei rami danni	,00
	IC38	Risultato del conto tecnico dei rami vita	,00
	IC39	Ammortamento dei beni strumentali	,00
	IC40	Altre spese di amministrazione	,00
	IC41	Dividendi	,00
	IC42	Perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

Nella presente sezione, pertanto, occorre indicare:

riga IC37	Indicare il risultato del conto tecnico dei rami danni (voce 29 CE). In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
riga IC38	Indicare il risultato del conto tecnico dei rami vita (voce 80 CE). In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno meno.
riga IC39	Indicare il 90% degli ammortamenti dei beni strumentali non ricompresi nelle voci 29 e 80 del conto economico
riga IC40	Indicare il 10% delle altre spese di amministrazione (voci 24 e 70 CE), incluso il 10% degli ammortamenti dei beni strumentali qualora ricompresi nelle voci 29 e 80 del conto economico. Con riferimento ai marchi d'impresa e all'avviamento, le quote di ammortamento, calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto, sono integralmente deducibili (cfr circolare n. 27 del 26 maggio 2009 par.1.3).
riga IC41	il 50% dei dividendi (voce 33 CE)
riga IC42	Indicare le rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo. In via transitoria, per il primo periodo di applicazione dell'art. 16, co. 6, D.L. 83/2015, le rettifiche e le riprese di valore nette sono deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare.

L'eccezione, unitamente alle rettifiche e riprese di valore nette iscritte in bilancio dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e non ancora dedotte ai sensi della lett. b-bis) del comma 1 dell'articolo 7, nel testo in vigore anteriormente alle modifiche operate dall'art. 16, co. 6, D.L. 83/2015, sono deducibili:

- per il 5% cento del loro ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016,
- per l'8% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017,
- per il 10% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018,
- per il 12% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024,
- per il 5% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025

SEZIONE IV – VARIAZIONI IN AUMENTO E DIMINUZIONE

Il valore della produzione è determinato apportando ai componenti positivi e negativi indicati nelle precedenti sezioni, le seguenti variazioni in aumento e in diminuzione.

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																		,00
	IC44 Quota degli interessi nei canoni di leasing																		,00
	IC45 Svalutazioni e perdite su crediti																		,00
	IC46 Imposta municipale propria																		,00
	IC47 Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																		,00
	IC48 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																		,00
	IC49 Interessi passivi indeducibili																		,00
	IC50 Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																		2 ,00
																			,00
	IC51	Altre variazioni in aumento	1	2		3	4		5	6									
7			8	,00	9	10		11	12										
13			14	,00	15	16		17	18										
IC52 Totale variazioni in aumento																		,00	

Variazioni in aumento

Queste le modalità compilative:

rigo IC43	Indicare i componenti negativi indeducibili di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 446/97, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap. In particolare indicare: 1) i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir; 2) i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; 3) gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir; 4) i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.
------------------	--

rigo IC44	Indicare la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria  CANONI DI LEASING Sulla base delle indicazioni fornite nella C.M. 8/E/2009 il costo dei canoni di leasing è deducibile per la parte riferita alla quota capitale del canone di locazione mentre la quota interessi risulta indeducibile. Per la determinazione degli interessi passivi impliciti, in applicazione dell'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 la formula da utilizzare è la seguente: $\text{INTERESSI PASSIVI} = \text{CANONI DI COMPETENZA} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} * \text{n. giorni del periodo}}{\text{n. giorni di contratto}} \right)$  • Il costo sostenuto dall'impresa concedente deve essere assunto al netto del prezzo di riscatto; • in caso di canoni con Iva indetraibile per l'utilizzatore, l'importo dei canoni del periodo e il costo del bene devono essere assunti al netto dell'Iva. Nel caso di beni a deducibilità limitata (ad esempio le autovetture) la quota di interessi passivi individuabile a fini Irap è solo quella proporzionalmente riferibile ai canoni deducibili secondo la seguente formula: $\frac{18.075,99}{\text{Canoni di competenza + Iva indetraibile}} * 100 * 22\%$
rigo IC45	Indicare le perdite e le svalutazioni su crediti (queste ultime dovrebbero essere già contabilizzate in voci non rilevanti). Per le imprese di assicurazione trattasi di crediti diversi da quelli di cui al rigo IC42.
rigo IC46	Indicare l'Imu, l'Imi e l'Imis.
rigo IC47	Indicare le plusvalenze 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.
rigo IC48	Indicare le eventuali quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento. Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo.
rigo IC49	Indicare la quota indeducibile degli interessi passivi che non concorre alla formazione del valore della produzione delle banche, enti e società finanziari e imprese di assicurazione. In base a tali disposizioni infatti, gli interessi passivi e gli oneri ad essi assimilati concorrono alla formazione del valore della produzione dei predetti soggetti nella misura del 96% del loro ammontare

rigo IC50	Soggetti che applicano gli IAS	
	Colonna 1	Indicare i componenti positivi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto Irap, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto della altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le suddette disposizioni indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto ovvero ad OCI (articolo 2, comma 2, ultimo periodo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011).
	Colonna 2	Indicare, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in aumento derivanti da divergenze sorte a seguito di 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, secondo quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 15 del D.L. 185 del 2008.
rigo IC51	Indicare le altre variazioni in aumento: Codice 1: le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificate in voci rilevanti ai fini dell'Irap; Codice 2: l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato in voci rilevanti ai fini dell'Irap; Codice 3: i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro; Codice 4: i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; Codice 5: le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, D.L. 223/2006; Codice 6: i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale; Codice 7: gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico. Codice 8: l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013).	



Con la C.M. 31/E/2013, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate "correzioni di errori contabili", fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili. Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai

fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo "giusto". Questo con l'obiettivo di contemperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare "artificiosi" salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore (IC51 colonna 1). Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa "a favore". Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve "ricostruire" tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l'annualità nella quale è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione "mista".

rigo IC52 Indicare il totale delle variazioni in aumento indicate nei righi da IC43 a IC51 colonna 2.

Variazioni in diminuzione

Variazioni in diminuzione	IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili																2		,00
	IC54	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																		,00
	IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento																		,00
	IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																1		,00
		1	2		3	4		5	6											,00
	IC57	Altre variazioni in diminuzione	7	8		9	10		11	12										,00
			13	14		15	16		17	18										,00
			19	20		21	22		23	24								25		,00
																				,00
	IC58	Totale variazioni in diminuzione																		,00

Nei righi da IC53 a IC58, indicare quanto segue:

rigo IC53	Indicare i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempreché detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap. Ovviamente, detti oneri non sono più deducibili qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi.	
rigo IC54	Indicare 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.	
rigo IC55	Indicare le quote deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento qualora non imputate a conto economico. Tali quote, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico	
rigo IC56	Soggetti che applicano gli IAS	
	Colonna 1	Indicare i componenti negativi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto Irap, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto della altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le suddette disposizioni indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto ovvero ad OCI (articolo 2, comma 2, ultimo periodo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 8 giugno 2011);
	Colonna 2	oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in diminuzione derivanti da divergenze sorte a seguito di 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, secondo quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 15 del D.L. 185 del 2008;
rigo IC57	Indicare le altre variazioni in diminuzione: Codice 1: l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato in voci rilevanti ai fini dell'Irap; Codice 2: il premio di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. 154/1999, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi; Codice 3: gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; Codice 4: le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile Irap (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); Codice 5: le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; Codice 6: le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988;	

	Codice 7: le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (cfr. circolare n. 26 del 20 giugno 2012); Codice 8: i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico; Codice 9: i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico. Codice 10: La quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40% ai sensi dell'art. 6 D.L. 47/2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti); Codice 11: l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto alla presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013). Si veda il commento alla voce IC51 codice 8.
rigo IC58	Indicare il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righi da IC53 a IC57, colonna 25.

SEZIONE V – SOCIETÀ IN REGIME FORFETARIO

La presente sezione deve essere compilata dalle società che abbiano optato per la determinazione forfetaria del reddito ai fini Ires e che si avvalgono della facoltà di determinare il valore della produzione secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446/97.

Trattasi, ad esempio, delle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro che, per effetto dell'art. 90, comma 1, L. 289/2002, abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle società secondo le disposizioni di cui all'articolo 2 L. 398/1991.

Per i soggetti che compilano la presente sezione, il valore della produzione è costituito dal reddito d'impresa, forfetariamente determinato, aumentato dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro nonché degli interessi passivi.

Sez. V Società in regime forfetario	IC59 Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IC60 Retribuzioni, compensi ed altre somme	,00
	IC61 Interessi passivi	,00
	IC62 Valore della produzione (IC59 + IC60 + IC61)	,00

A tal fine:

rigo IC59	Indicare l'importo del reddito d'impresa determinato forfetariamente per il periodo 2014.
rigo IC60	Indicare l'ammontare delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; l'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; l'ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett l) del Tuir;
rigo IC61	Indicare l'ammontare degli interessi passivi di competenza del 2015 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).
rigo IC62	Indicare il valore della produzione pari alla somma degli importi dei rigi IC59, IC60 e IC61.

SEZIONE VI – COOPERATIVE EDILIZIE E CONFIDI

COOPERATIVE EDILIZIE	
A PROPRIETÀ INDIVISA	A PROPRIETÀ DIVISA SINO AL FRAZIONAMENTO DEL MUTUO

Sez. VI

Cooperative edilizie
e confidi

IC63 Retribuzioni e altri compensi

,00

Il **rigo IC63** va compilato dalle società cooperative edilizie a proprietà indivisa, le quali, ai sensi dell'art. 17, comma 4, del D.Lgs. 446/97, determinano la base imponibile secondo le regole dettate dai commi 1 e 2 dell'art. 10 dello stesso decreto (disposizioni per gli enti privati).

Tali regole si applicano anche ai soggetti della specie a proprietà divisa, limitatamente al periodo antecedente il frazionamento del mutuo.

In tale rigo deve essere indicato l'ammontare:

- delle retribuzioni spettanti al personale dipendente,
- dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del Tuir, ivi compresi i compensi per collaborazioni coordinate e continuative, sempreché non costituenti per il prestatore compensi rientranti nella propria attività professionale o artistica;
- dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale (compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere), di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir.

Le retribuzioni vanno assunte in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali, determinato a norma dell'art. 12 D.P.R. 153/1969, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 314/1997.

SVOLGIMENTO ANCHE DI ATTIVITÀ COMMERCIALI (obbligo di compilazione anche della Sezione I)	
Retribuzioni e altri compensi specificamente afferenti	l'ammontare delle retribuzioni e degli altri compensi da indicare nel rigo IC63 va ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile a tali attività.
Retribuzioni ed altri compensi promiscui	l'ammontare degli stessi va diminuito della quota forfetariamente riferibile a tali attività in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi commerciali rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Il rigo IC63 va utilizzato anche dai **confidi**, così come definiti dall'art. 13, comma 1, del D.L. 269/ 2003, convertito nella L. 326/2003, i quali, comunque siano costituiti, determinano il valore della produzione netta, ai sensi del comma 47 dello stesso articolo, secondo le modalità contenute nell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 446/1997.

Risoluzione 5/2015

I confidi che determinano la base imponibile con il “metodo retributivo”, non devono applicare l'aliquota maggiorata di cui all'art. 6, D.Lgs. 446/1997.

SEZIONE VII – VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

Nella presente sezione va operata la determinazione del valore della produzione netta.

Sez. VII Valore della produzione netta	IC64	Valore della produzione lorda		,00
	IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero		,00
	IC66	Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446		,00
	IC67	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti		,00
	IC68	Deduzione per incremento occupazionale		,00
	IC69	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente		,00
	IC70	Deduzione per ricercatori		,00
	IC71	Deduzione per cooperative sociali		,00
	IC72	Quota del valore della produzione esente delle SIIQ o SIIINQ		,00
	IC73	Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08		,00
	IC74	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori		,00
	IC75	Ulteriore deduzione		,00
	IC76	Valore della produzione netta		,00
		(aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00)	³	,00

rigo IC64	Va indicato il valore della produzione lorda conteggiato come segue:	
	Imprese industriali e commerciali (sez. I)	Indicare la differenza tra la somma degli importi dei rigi IC6 e IC52 e la somma degli importi dei rigi IC14 e IC58
	Banche ed altri soggetti finanziari (sez. II)	Indicare la differenza tra la somma algebrica degli importi dei rigi IC26, IC30 e IC52 e la somma degli importi dei rigi IC27, IC28, IC29 e IC58
	Società intermediazione mobiliare, società di gestione dei fondi comuni, SICAV	Indicare la differenza tra la somma algebrica degli importi riportati nei rigi IC17, IC20 e IC52 e la somma degli importi dei rigi IC28, IC29 e IC58
	Holding (sez. I e II)	Indicare la differenza tra la somma algebrica degli importi dei rigi IC6, IC17 e IC52 e la somma degli importi dei rigi IC14 e IC58
	Banca d'Italia e Ufficio italiano Cambi (sez. II)	Indicare la differenza tra la somma algebrica degli importi dei rigi IC31, IC32, IC33, IC34, IC35, IC36 e IC52 e l'importo di rigo IC58
	Imprese di assicurazione (sez. III)	Indicare la differenza tra la somma algebrica degli importi dei rigi IC37, IC38, IC40, IC42 e IC52 e la somma degli importi dei rigi IC39, IC41 e IC58
	Società in regime forfetario (sez. V)	Indicare l'importo di rigo IC62.
	Cooperative edilizie e confidi (sez. VI)	Indicare l'importo di rigo IC63.

Nel **rigo IC65**

IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero	,00
-------------	---	-----

va indicata la quota del valore della produzione derivante da attività svolte all'estero, mediante stabile

organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale).

Tale quota è determinata secondo le regole dell'articolo 4, comma 2, (si veda commento a Sezione II del quadro IS) e si ottiene applicando al valore della produzione di cui al rigo IC64, il rapporto tra l'importo di colonna 1 e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 di rigo IS11 (per i soggetti tenuti alla compilazione della Sezione I o della Sezione V ovvero per la Banca d'Italia e l'ufficio italiano dei cambi) o di rigo IS13 (per le banche) o di rigo IS14 (per le società e gli enti finanziari diversi dalle banche) o di rigo IS15 (per le imprese di assicurazione).

rigo IC66	IC66 Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446 ,00 Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 446/97. Si veda il quadro IS – righe IS1, IS2, IS3 e IS4.
rigo IC67	IC67 Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti ,00 Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11, comma 4-bis1 del D.Lgs. 446/97. Si veda il quadro IS – righe IS5.
rigo IC68	IC68 Deduzione per incremento occupazionale ,00 Va indicato l'ammontare della deduzione per incremento occupazionale di cui all'art. 11, comma 4-quater. Si veda il quadro IS – rigo IS6.
rigo IC69	IC69 Deduzione del costo residuo per il personale dipendente ,00 Va indicato l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'articolo 11, co. 4- octies. Si veda il quadro IS- rigo IS7.
rigo IC70	IC70 Deduzione per ricercatori ,00 Va indicato l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti che rientrano in Italia ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del D.L. 185/2008 ovvero ai sensi dell'articolo 44 del D.L. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalle citate norme. Tali redditi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta Irap.
rigo IC71	IC71 Deduzione per cooperative sociali ,00 Il rigo è riservato alle cooperative sociali di cui all'art. 1, comma 1, lettera b), della legge 8 novembre 1991, n. 381, alle quali, oltre a quelle da indicare nei precedenti righe, è riconosciuto il diritto a specifiche deduzioni. In tale rigo va, pertanto, indicato il costo del lavoro delle persone svantaggiate di cui all'art. 4 della stessa legge impiegate nel periodo d'imposta.
rigo IC72	IC72 Quota del valore della produzione esente delle SIIQ o SIINQ ,00 Va indicata la quota del valore della produzione esente delle SIIQ o SIINQ: ai sensi dell'articolo 10 del decreto 174/2007, non è soggetta all'imposta regionale sulle attività produttive la quota del valore della produzione proporzionalmente corrispondente al rapporto tra i componenti positivi imputabili alla gestione esente rilevanti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e l'ammontare complessivo dei componenti positivi rilevanti agli stessi effetti.
rigo IC73	IC73 Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08 ,00 Il rigo va compilato dai soggetti che applicano i principi contabili internazionali e che riallineano, ai sensi dell'articolo 15 del D.L. 185/2008 e ai sensi del decreto ministeriale del 30 luglio 2009 con il metodo del "saldo" globale di cui al comma 4 dell'articolo 15 del citato D.L. 185, 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. Nel predetto rigo, va indicata la quota della somma algebrica (negativa) delle differenze positive

QUADRO IC – SOCIETÀ DI CAPITALI

Sezione VII – Valore della produzione netta

	e negative risultante dall'apposito prospetto del quadro RQ del modello UNICO Società di capitali in cui è stato effettuato il riallineamento, deducibile dal valore della produzione. Si precisa che ai sensi del comma 3 dell'articolo 11 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'8 giugno 2011 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. Resta fermo che se tale numero è inferiore a quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 4 del citato articolo 15 (5 esercizi), il saldo negativo concorre alla formazione dell'imponibile secondo le modalità indicate nel medesimo comma.																
rigo IC74	IC74 Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori ,00 Va indicato l'importo delle 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. Tali somme sono deducibili ai sensi dell'art. 11, co. 1, lettera a), numero 1-bis, inserito dall'art. 1, co. 988, L. 208/2015.																
rigo IC75	IC75 Ulteriore deduzione ,00 Indicare l'importo dell'ulteriore deduzione di cui al comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. 446 riferibile proporzionalmente al valore della produzione realizzato nel territorio dello Stato (importo di rigo IC64 meno importi dei rigi da IC65 a IC74) e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42 colonna 2. La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se sia il valore della produzione realizzato nel territorio dello stato (IC64 – rigi da IC65 a IC74) che l'importo di cui al rigo IS42 colonna 2 sono di segno positivo. Tale deduzione, ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs. 446, spetta a condizione che il valore della produzione netta (IC64) aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai Geie di cui alla colonna 2 del rigo IS42 (al netto degli importi dei rigi da IC65 a IC73), non superi 180.999,91 euro e si applica nelle misure di cui alla tabella che segue: TABELLA DEDUZIONI <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Base imponibile</th> <th>Deduzione</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>fino a</td> <td>180.759,91</td> <td>8.000</td> </tr> <tr> <td>oltre</td> <td>180.759,91 e fino a 180.839,91</td> <td>6.000</td> </tr> <tr> <td>oltre</td> <td>180.839,91 e fino a 180.919,91</td> <td>4.000</td> </tr> <tr> <td>oltre</td> <td>180.919,91 e fino a 180.999,91</td> <td>2.000</td> </tr> </tbody> </table> Ai sensi del comma 4-bis.2 dell'art. 11 del D.Lgs. 446, in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare.		Base imponibile		Deduzione	fino a	180.759,91	8.000	oltre	180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000	oltre	180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000	oltre	180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000
Base imponibile		Deduzione															
fino a	180.759,91	8.000															
oltre	180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000															
oltre	180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000															
oltre	180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000															
rigo IC76	IC76 Valore della produzione netta 3 (aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00) ,00 <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">Colonna 1</td> <td>Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile: ad aliquota dell'1,9%, ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, </td> </tr> </table>		Colonna 1	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile: ad aliquota dell'1,9%, ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446,													
Colonna 1	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile: ad aliquota dell'1,9%, ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446,																

		• ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale Soggetti operanti nel settore agricolo e cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. 601/1973. Si considerano operanti nel settore agricolo: le società e gli enti in genere che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir, anche se operanti in altri settori (industriale, assicurativo, ecc.); le società cooperative e loro consorzi, iscritti nell'apposita sezione del registro prefettizio che, pur inquadrati nei settori dell'industria o del commercio ai sensi dell'art. 1 L. 240/1984, trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici propri o dei loro soci, ricavati dalla coltivazione dei fondi, dalla silvicoltura e dall'allevamento di animali, quando per l'esercizio di tali attività ricorrono normalmente e in modo continuativo ad approvvigionamenti dal mercato di prodotti agricoli e zootecnici in quantità non prevalente rispetto a quella complessivamente trasformata, manipolata e commercializzata. Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e degli altri proventi riferibili alle attività agricole nei limiti di cui all'art. 32 del Tuir rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap;
	Colonna 2	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 assoggettabile ad aliquota ordinaria o altre aliquote previste da leggi regionali.
	Colonna 3	Indicare il valore della produzione netta corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo IC64 e la somma degli importi dei rigi IC65, IC66, IC67, IC68, IC69, IC70, IC71, IC72, IC73, IC74 e IC75; nel caso in cui il risultato è negativo la colonna non va compilata.

QUADRO IE – ENTI NON COMMERCIALI

Soggetti obbligati

Sez. V Soggetti non residenti esercenti arti e professioni	IE43	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica				,00
	IE44	Costi inerenti all'attività esercitata				,00
	IE45	Valore della produzione (IE43 – IE44)				,00

Sez. VI Valore della produzione netta	IE47	Valore della produzione (Sez. I)	1		,00	2	Estero		,00	3	Italia		,00
	IE48	Valore della produzione (Sez. II)			,00		,00		,00				
	IE49	Valore della produzione (Sez. III)			,00		,00		,00				
	IE50	Valore della produzione (Sez. IV)			,00		,00		,00				
	IE51	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)			,00		,00		,00				
	IE52	Valore della produzione (Sez. V)			,00		,00		,00				
	IE53	Totale valore della produzione			,00		,00		,00				
	IE54	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446							,00				
	IE55	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti							,00				
	IE56	Deduzione per incremento occupazionale							,00				
	IE57	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente							,00				
	IE58	Deduzione per ricercatori							,00				
	IE59	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori							,00				
	IE60	Ulteriore deduzione							,00				
IE61	Valore della produzione									3			
		(aliquota del settore agricolo	1		00	altre aliquote	2		00	)		00	

SOGGETTI OBBLIGATI

Il quadro IE va utilizzato dagli enti non commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2015.

Il presente quadro deve essere utilizzato dai seguenti soggetti:

- Enti privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed enti pubblici non tenuti alla compilazione del quadro IK e del quadro IC;
- Enti non commerciali, compresi i trust, società semplici e associazioni equiparate, non residenti che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'Irap mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio ovvero che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso.

Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 12 (introdotto dall'art. 7, co. 2, D.Lgs. 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 previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'art. 116 D.Lgs. 58/1998. A tali fini, si applicano le disposizioni dell'art. 152, co. 2, Tuir.

L'oggetto dell'attività: enti residenti

Per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (redatti nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata); in assenza di tali forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

Ai fini della qualificazione dell'ente, quindi, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Se gli atti “ufficiali” di cui sopra prevedono lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell’ente occorre fare riferimento all’attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l’ente medesimo.

Pertanto, ancorché dichiarati finalità non lucrative, l’ente è considerato commerciale se l’attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.

La qualifica di ente non commerciale, risultante dall’atto costitutivo o dallo statuto, va comunque verificata, ai sensi dell’art. 149 del Tuir, sulla base dell’attività effettivamente svolta.

L’oggetto dell’attività: enti non residenti

Per gli enti non residenti, l’oggetto principale è in ogni caso determinato in base all’attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.



Le **Amministrazioni pubbliche** di cui all’art. 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001 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 **non devono compilare il presente quadro**. Tali soggetti devono compilare l’apposito quadro IK, anche nel caso in cui, con riferimento alle attività commerciali eventualmente svolte, optino, ai sensi dell’art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. 446, per la determinazione della base imponibile a esse riferibile secondo le regole applicabili agli enti non commerciali privati svolgenti attività commerciali.

Il quadro IE è suddiviso in sei sezioni:

- la prima attiene all’indicazione dei componenti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione relativa all’attività non commerciale;
- dalla seconda alla quinta sezione vanno indicati i componenti positivi e negativi, rilevanti per le diverse categorie di enti, ai fini della determinazione del valore della produzione lorda relativa alle eventuali attività diverse da quella non commerciale. Nel caso in cui siano esercitate attività suscettibili di generare presupposti impositivi diversi (ad esempio, attività commerciale e attività agricola), dovrà procedersi alla determinazione del valore complessivo della produzione compilando le sezioni corrispondenti a ciascuna attività esercitata e non è possibile compensare il risultato positivo di un’attività con quello negativo dell’altra attività;
- la sesta sezione attiene alla determinazione del valore della produzione netta.

Adeguamento agli studi di settore	
Maggiori ricavi	Maggiori compensi
1 ,00	2 ,00

Raccordo con studi di settore e parametri

Ai sensi dell’articolo 2, comma 1, del D.P.R. 195/1999, rilevano ai fini Irap i maggiori ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all’adeguamento agli studi di settore anche se relativi al primo periodo d’imposta in cui trovano applicazione gli studi o le revisioni dei medesimi.

Pertanto, nell’apposito rigo collocato all’inizio del presente quadro, dovranno essere indicati i maggiori ricavi (**colonna 1**) o compensi (**colonna 2**) conseguenti all’adeguamento agli studi di settore.

L’adeguamento agli studi di settore, per i periodi d’imposta diversi da quelli in cui trova applicazione per la prima volta lo studio ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, è effettuata a condizione che il contribuente versi una maggiorazione del 3%, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall’applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili (la maggiorazione non è

QUADRO IE – ENTI NON COMMERCIALI

Sezione I – Attività non commerciale

dovuta se la predetta differenza non è superiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili). Tale maggiorazione deve essere versata entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito. Non assumono invece rilievo ai fini della determinazione della base imponibile i maggiori ricavi o i maggiori compensi indicati in dichiarazione dei redditi per adeguamento ai parametri.

Prezzi di trasferimento

La disciplina sui prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui art. 110, co. 7, Tuir, si applica anche alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap (art. 1, co. 28, L. 147/2013).

SEZIONE I – ATTIVITÀ NON COMMERCIALE

La sezione I va compilata per la determinazione del valore della produzione relativa all'attività non commerciale degli enti, residenti e non residenti, non commerciali.

Sez. I Enti privati non commerciali Attività non commerciale	IE1	Retrocessioni personale dipendente	,00
	IE2	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir	,00
	IE3	Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. I), del Tuir	,00
	IE4	Valore della produzione (IE1 + IE2 + IE3)	,00

A tal fine vanno seguite le seguenti istruzioni:

regole comuni per righe da IE1 a IE3	Attività promiscua con individuazione diretta Se l'ente esercita anche attività considerate commerciali, l'ammontare delle retribuzioni e degli altri compensi da indicare nei predetti righe deve essere ridotto, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 446, dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali.
	Attività promiscua non individuabile Qualora gli emolumenti non sono specificatamente riferibili alle attività commerciali, il suddetto ammontare è ridotto dell'importo forfetariamente imputabile alle attività commerciali determinato in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi alle attività commerciali rilevanti ai fini dell'Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.
	Dipendenti operanti all'estero Non concorrono a formare la base imponibile gli emolumenti relativi a dipendenti o collaboratori che prestano servizio in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori dal territorio nazionale.
riga IE1	Indicare le retribuzioni spettanti al personale dipendente, da assumere in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato a norma dell'art. 12 D.P.R. 153/1969 come sostituito dall'art. 6 D.Lgs. 314/1997.
riga IE2	Indicare le somme e le indennità costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del Tuir, escluse le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni a esse equiparati di cui al comma 1, lett. d), del citato art. 50. I compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente a meno che non sono rese da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale. Non concorrono a formare la base imponibile le somme di cui alla lett. c) dello stesso art. 50 esenti dall'Irpef relative a borse di studio o assegni

rigo IE3	Indicare i compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir
rigo IE4	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei righe da IE1 a IE3.

SEZIONE II – ATTIVITÀ COMMERCIALE

La sezione II va compilata dagli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale: agli effetti dell'Irap sono attività commerciali quelle considerate tali ai fini dell'Ires cioè quelle che determinano reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir.

Ai sensi dell'art. 143, comma 1, del Tuir, non costituiscono attività commerciali le prestazioni di servizi, non rientranti nell'art. 2195 Cod.civ., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Per gli enti non commerciali di tipo associativo non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività. Conseguentemente, le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il valore della produzione. Per particolari tipologie di enti associativi non commerciali, non si considerano attività commerciali specifiche cessioni di beni e prestazioni di servizi, nel rispetto delle condizioni stabilite dall'art. 148, commi 3, 5 e seguenti, del Tuir.

Alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), con esclusione delle società cooperative, comprese quelle sociali, si applica l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 446 relativamente alle attività istituzionali. Alle attività connesse, considerate commerciali, si applicano i criteri di cui art. 5.

Devono, altresì, compilare tale sezione, qualora optino o abbiano optato nella precedente dichiarazione, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 446, per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste per le imprese commerciali dallo stesso decreto:

- i soggetti che esercitano attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir;
- i soggetti che determinano il reddito eccedente i limiti di cui al citato art. 32 secondo le regole dell'art. 56, comma 5, dello stesso Tuir;
- i soggetti svolgenti attività di agriturismo che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di determinazione del reddito di cui all'art. 5 L. 413/1991.

In tal caso, per l'esercizio dell'opzione si veda la sezione VII del quadro IS, rigo IS33. L'opzione ha effetto per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione e per i tre successivi, al termine dei quali può essere revocata.

La presente sezione deve essere compilata anche dagli enti non commerciali che per l'anno 2014 determinano il reddito d'impresa avvalendosi di regimi forfetari e che non hanno optato per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 446.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE	
Regola generale	La base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 Cod.civ. con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12), e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.
Schemi di bilancio	Per la compilazione dei righe della sezione II, occorre indicare i valori contabili dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 Cod.civ., occorre procedere alla riclassificazione dei componenti secondo il suddetto schema.
Correlazione	I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 dell'articolo 5 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Può essere, ad esempio, il caso dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico; oppure, delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20. I risarcimenti assicurativi conseguenti ad eventi estranei rispetto alla gestione ordinaria (ad es. incendio) che hanno determinato una perdita delle giacenze di magazzino, classificati nella voce E20 del conto economico, concorrono a formare la base imponibile Irap anche se percepiti nello stesso periodo d'imposta in cui si è verificata la perdita dei beni (cfr. risoluzione n. 294 del 18 ottobre 2007).
Corretta contabilizzazione	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.
Accantonamenti	Relativamente agli accantonamenti per rischi e oneri, qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi (come richiesto dal nuovo principio contabile OIC31), tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile Irap. I corrispondenti costi risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile Irap solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap.
Componenti non ammessi in deduzione	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), dell'articolo 2425 Cod.civ., • i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446; • la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; • le perdite su crediti; • l'Imu, l'Imi e l'Imis.

Trattamento dei contributi	I contributi erogati in base a norma di legge, concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).
Plus e minus su beni patrimonio	Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.
Ammortamento marchi e avviamento	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.
Lavoro interinale e personale distaccato	Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi. Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

Sez. II Enti privati non commerciali Attività commerciale	IE6	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IE7	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IE8	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IE9	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IE10	Altri ricavi e proventi	,00
	IE11	Totale componenti positivi	,00

Per la compilazione del prospetto è possibile seguire le seguenti indicazioni, che possono essere integrate con quanto indicato nel paragrafo dedicato alle società di capitali in relazione al contenuto delle singole voci.

rigo IE6	Indicare i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata
rigo IE7	Indicare l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno
rigo IE8	Indicare l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno
rigo IE9	Indicare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni
rigo IE10	Indicare gli altri ricavi e proventi ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio
rigo IE11	Indicare il totale dei componenti positivi indicati nei righi da IE6 a IE10

QUADRO IE – ENTI NON COMMERCIALI

Sezione II – Attività commerciale

IE12	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
IE13	Costi per servizi	,00
IE14	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
IE15	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
IE16	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
IE17	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
IE18	Oneri diversi di gestione	,00
IE19	Totale componenti negativi	,00

rigo IE12	Indicare i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
rigo IE13	Indicare i costi per servizi
rigo IE14	Indicare i costi per il godimento di beni di terzi
rigo IE15	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali
rigo IE16	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali
rigo IE17	Indicare l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno
rigo IE18	Indicare gli oneri diversi di gestione
rigo IE19	Indicare totale dei componenti negativi indicati nei righi da IE12 a IE18.

Nei righi da IE20 a IE26 vanno indicate le variazioni in aumento.

Variazioni in aumento	IE20 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																		,00
	IE21 Quota degli interessi nei canoni di leasing																		,00
	IE22 Perdite su crediti																		,00
	IE23 Imposta municipale propria																		,00
	IE24 Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali																		,00
	IE25 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																		,00
	IE26 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	19								,00
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00									
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00									
IE27 Totale variazioni in aumento																		,00	

rigo IE20	Indicare i componenti negativi indeducibili di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) D.Lgs. 446, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap. In particolare indicare: • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir; • i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.
rigo IE21	Indicare la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria
rigo IE22	Indicare le perdite su crediti
rigo IE23	Indicare l'Imu, l'Imi e l'Imis

rigo IE24	Indicare le plusvalenze 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene
rigo IE25	Indicare le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento. Tali quote, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico
rigo IE26	Indicare le altre variazioni in aumento, identificate con i seguenti codici: codice 1: le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lettera B), numero 9), del conto economico; codice 2: l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce A5 del conto economico; codice 3: i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro; codice 4: i contributi erogati in base a norma di legge qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; codice 5: le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ex art. 36, comma 7, D.L. 223/2006; codice 6: i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale; codice 7: gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico; codice 8: l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013).



Con la C.M. 31/E/2013, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate "correzioni di errori contabili", fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili.

Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo "giusto". Questo con l'obiettivo di contemperare le esi-

genze del Fisco (in primis quella di evitare “artificiosi” salti d’imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l’errore (IC51 colonna 1). Se invece l’omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l’errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l’Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d’imposta di competenza.

Se l’annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa “a favore”. Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell’Amministrazione l’azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve “ricostruire” tutte le annualità interessate dall’errore fino all’ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l’ultimo periodo va presentata all’Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l’annualità nella quale è stato commesso l’errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione “mista”.

rigo IE27	Indicare il totale delle variazioni in aumento indicate nei righi da IE20 a IE26.
------------------	---

Nei righi da IE28 a IE30 vanno indicate le variazioni in diminuzione.

Variazioni in diminuzione	IE27 Totale variazioni in aumento										,00
	IE28 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili										,00
	IE29 Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali										,00
	IE30 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	25
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
IE31 Totale variazioni in diminuzione										,00	

rigo IE28	Indicare i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempreché detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap (C.M. 12/2008). Ovviamente, detti oneri non sono più deducibili qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi.
rigo IE29	Indicare 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. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene.

rigo IE30	Indicare le altre variazioni in diminuzione, identificate con i seguenti codici: codice 1: l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato nella voce B14 del conto economico; codice 2: il premio ex art. 1, comma 2, D.L. 154/1999, riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi; codice 3: gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; codice 4: le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile Irap (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); codice 5: le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; codice 6: le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 codice 7: le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio; codice 8: i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico; codice 9: i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico; codice 10: La quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40% ai sensi dell'art. 6 D.L. 47/2014 (l'efficacia della misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti). codice 11: l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel bilancio relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013). Si veda il commento alla voce IE26 codice 8.
rigo IE31	Indicare il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righi da IE28 a IE30, colonna 25

Chiude la sequenza la indicazione delle deduzioni e la vera e propria determinazione del valore della produzione.

IE32 Valore della produzione (IE11 – IE19 + IE27 – IE31)

.00

rigo IE32	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei rigi IE11 e IE27 e la somma degli importi dei rigi IE19 e IE31.
------------------	---

SEZIONE III - ATTIVITÀ IN REGIME FORFETARIO

La sezione III è riservata agli enti e associazioni che si avvalgono ai fini dell'Ires di un regime forfetario di determinazione del reddito, quali:

- le associazioni sportive dilettantistiche di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398,
- le associazioni senza scopo di lucro,
- le pro loco,
- le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo per l'attività di assistenza fiscale di cui all'art. 78 L. 413/1991
- i soggetti che esercitano "altre attività agricole" di cui all'art. 56-bis del Tuir) e che si avvalgono della facoltà di determinare il valore della produzione secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. 446;
- gli enti non commerciali che, ai fini dell'Ires, si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 145 del Tuir.

Per i soggetti che compilano la presente sezione, il valore della produzione è costituito dal reddito d'impresa, forfetariamente determinato, aumentato dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro nonché degli interessi passivi.

Sez. III Soggetti in regime forfetario	IE34 Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IE35 Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IE36 Interessi passivi	,00
	IE37 Valore della produzione (IE34 + IE35 + IE36)	,00

Per la compilazione seguire le indicazioni che seguono:

riga IE34	Indicare l'importo del reddito d'impresa determinato forfetariamente per il periodo 2014. Per i soggetti che determinano il reddito in base al regime forfetario di cui al citato art. 145 del Tuir, non concorrono a formare il valore della produzione i dividendi e gli altri proventi finanziari indicati al riga RG10 della dichiarazione dei redditi
riga IE35	Indicare l'ammontare: • delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; • dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; • dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett l) del Tuir. Retribuzioni e compensi anche per attività istituzionali Nel caso in cui le retribuzioni e gli altri compensi siano attribuiti a soggetti impiegati anche in attività istituzionali, deve essere indicata in tale sezione solo la quota riferibile alle attività commerciali secondo il rapporto di cui al richiamato art. 10, comma 2, del D.Lgs. 446
riga IE36	Indicare l'ammontare degli interessi passivi di competenza del 2015 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).
riga IE37	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei righe da IE34 a IE36.

SEZIONE IV – PRODUTTORI AGRICOLI

Questa sezione va compilata:

- dai produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del Tuir,
- dagli enti esercenti attività di allevamento di animali che determinano il reddito eccedente i limiti dello stesso art. 32 secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del Tuir
- dagli enti che esercitano attività di agriturismo che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all'art. 5 L. 413/1991.

Opzione per il criterio ordinario

I suindicati soggetti possono optare (vedere il quadro IS) – compilando la sezione II – per la determinazione del valore della produzione secondo i criteri ordinari. Per l'esercizio dell'opzione si veda rigo IS33.

Esercizio congiunto di attività agricola e di agriturismo forfetario

Nel caso di soggetti che esercitano congiuntamente l'attività agricola e quella di agriturismo per la quale si avvalgono del regime forfetario, è consentito compilare la presente sezione riepilogando i dati delle due attività.

Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi e, in tal caso, è, pertanto, necessario compilare due distinti quadri e riportare nel rigo IE50, colonna 1, il dato presente nel primo modulo e nel rigo IE51, colonna 1, il dato presente nel secondo modulo.

Produttori agricoli non soggetti Irap

In base all'art. 3, comma 1, lett. d), D.Lgs. 446, non sono soggetti passivi Irap – sempreché non svolgenti altre attività rilevanti ai fini del tributo – i produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva nell'anno 2015, ai sensi dell'art. 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero.

Tali produttori agricoli, tuttavia, sono soggetti passivi Irap se nell'anno 2015 hanno superato il limite di un terzo per le operazioni diverse da quelle indicate nel comma 1 dello stesso art. 34, a meno che il superamento dipenda da cessioni di beni ammortizzabili che non concorrono alla determinazione del volume d'affari ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 633/1972.

Sez. IV Produttori agricoli	IE39	Corrispettivi	,00
	IE40	Acquisti destinati alla produzione	,00
	IE41	Valore della produzione (IE39 – IE40)	,00

rigo IE39	Indicare l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'Iva, compresi i corrispettivi per le cessioni di beni strumentali e per le cessioni di quote latte effettuate nell'ambito delle attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir.
rigo IE40	Indicare l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola, soggetti a registrazione ai fini Iva. In caso di beni strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari.
rigo IE41	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo IE39 e l'importo di rigo IE40.

SEZIONE V – SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI NON RESIDENTI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

La sezione V va compilata dalle società e associazioni non residenti esercenti arti e professioni per le quali, ai sensi degli articoli 8 e 10, comma 4, D.Lgs. 446, la base imponibile si determina sottraendo dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta i costi inerenti all'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

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

Sez. V Soggetti non residenti esercenti arti e professioni	IE43	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
	IE44	Costi inerenti all'attività esercitata	,00
	IE45	Valore della produzione (IE43 – IE44)	,00

Per la compilazione della sezione seguire le indicazioni sotto riportate.

rigo IE43	Indicare i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica. Riportare la somma degli importi indicati ai rigi RE2, RE3, RE4 e RE5, colonna 3 della dichiarazione dei redditi (con esclusione dei compensi di cui alla colonna 1 del rigo RE5 dichiarati per adeguamento ai parametri, ai sensi dell'art. 4, comma 2, D.P.R. 195/1999). Nel presente rigo sono ricompresi i maggiori compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore indicati nella colonna 2 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro.
rigo IE44	Indicare l'ammontare dei costi inerenti all'attività esercitata. In particolare: • quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro (di cui al rigo RE7 colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili, al netto degli interessi passivi (di cui al rigo RE8 colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1 della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione semplice e/o di noleggio di beni mobili (importo di rigo RE9 della dichiarazione dei redditi); • spese relative a immobili (importo di rigo RE10 della dichiarazione dei redditi); nel caso di immobile utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria stipulato prima del 15 giugno 1990 ovvero dopo il 1° gennaio 2007 ma entro il 31.12.2009 o dal 1° gennaio 2014, l'importo deducibile va assunto al netto degli oneri finanziari; • compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica (importo di rigo RE12 della dichiarazione dei redditi); • spese per consumi di energia elettrica, telefoniche, ecc. (importo di rigo RE14 della dichiarazione dei redditi); • spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, spese di rappresentanza, minusvalenze patrimoniali e altre spese (importi deducibili indicati nel rigo RE15 e in colonna 3 dei rigi RE16 e RE17 e nei rigi RE18 e RE19 colonna 4, al netto dell'importo di colonna 1, 2 e 3 della dichiarazione dei redditi).
rigo IE45	Indicare il valore della produzione pari alla differenza tra l'importo di rigo IE43 e l'importo di rigo IE44.

SEZIONE VI – VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

La presente sezione va utilizzata per la determinazione del valore della produzione netta.

Ai fini della ripartizione territoriale del valore della produzione nel caso di esercizio da parte di soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato di attività produttive svolte anche all'estero, si rinvia alla sezione II del quadro IS.

Sez. VI Valore della produzione netta			Esteri		Italia
IE47	Valore della produzione (Sez. I)	1	,00	2	,00
IE48	Valore della produzione (Sez. II)		,00		,00
IE49	Valore della produzione (Sez. III)		,00		,00
IE50	Valore della produzione (Sez. IV)		,00		,00
IE51	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)		,00		,00
IE52	Valore della produzione (Sez. V)		,00		,00
IE53	Totale valore della produzione		,00		,00
IE54	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446				,00
IE55	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti				,00
IE56	Deduzione per incremento occupazionale				,00
IE57	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente				,00
IE58	Deduzione per ricercatori				,00
IE59	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori				,00
IE60	Ulteriore deduzione				,00
IE61	Valore della produzione			3	
	(aliquota del settore agricolo 1	,00	altre aliquote 2	,00	,00

righe da IE47 a IE52	Colonna 1	Inserire l'ammontare del valore della produzione così come risultante dalle precedenti sezioni.
	Colonna 2	Va indicata la quota del valore della produzione derivante da attività svolte all'estero, mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale). Tale quota è determinata secondo le regole dell'art. 4, comma 2, D.Lgs. 446 (vedi quadro IS) e si ottiene applicando al valore della produzione il rapporto tra l'importo di colonna 1 e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 di rigo IS11 o, per i soggetti che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir, di rigo IS12.
	Colonna 3	Indicare la differenza tra l'ammontare di colonna 1 e quello di colonna 2.
rigo IE53	IE53	Totale valore della produzione
		Indicare i totali degli importi di segno positivo indicati nei righe da IE47 a IE52
rigo IE54	IE54	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446
		Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 446/1997. Si veda il quadro IS – righe IS1, IS2, IS3 e IS4.
rigo IE55	IE55	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti
		Vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11, comma 4-bis1 del D.Lgs. 446/1997. Si veda il quadro IS – rigo IS5.
rigo IE56	IE56	Deduzione per incremento occupazionale
		Va indicato l'ammontare della deduzione per incremento occupazionale di cui all'art. 11, comma 4-quater, del D.Lgs. 446/1997. Si veda il quadro IS – rigo IS6.

QUADRO IE – ENTI NON COMMERCIALI

Sezione VI – Valore della produzione netta

rigo IE57	IE57 Deduzione del costo residuo per il personale dipendente ,00 Va indicato l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'art. 11, co. 4-octies del D.Lgs. 446/1997. Si veda il quadro IS, rigo IS7.										
rigo IE58	IE58 Deduzione per ricercatori ,00 Va indicato l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti che rientrano in Italia ai sensi dell'articolo 17, comma 1, D.L. 185/2008 ovvero ai sensi dell'articolo 44 del D.L. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalle citate norme. In particolare va indicato: • l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati erogati ai ricercatori e docenti dai sostituti d'imposta per lo svolgimento di attività di ricerca; • la quota dei redditi di lavoro autonomo derivanti all'attività di ricerca e docenza corrispondente alla percentuale di partecipazione del ricercatore e del docente associato all'associazione tra professionisti al netto della relativa quota di costi già dedotti nel rigo IE44.										
rigo IE59	IE59 Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori ,00 Va indicato l'importo delle somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono per obbligo 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 (art. 11, co. 1, lett. a, n. 1-bis, inserito dall'art. 1, co. 988, L. 208/2015).										
rigo IE60	IE60 Ulteriore deduzione ,00 Indicare l'importo dell'ulteriore deduzione di cui al comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. 446 riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui al rigo IE53, colonna 3 (al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59) e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42 colonna 2. La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se entrambi gli importi dei rigi IE53 colonna 3 (al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59) e IS42 colonna 2 sono di segno positivo. Tale deduzione, ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis, spetta a condizione che l'importo di rigo IE53 colonna 3, aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai Geie di cui alla colonna 2 del rigo IS42 (al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59), non superi 180.999,91 euro e si applica nelle misure di cui alla tabella che segue: TABELLA DEDUZIONI <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Base imponibile</th> <th style="text-align: right;">Deduzione</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>fino a 180.759,91</td> <td style="text-align: right;">8.000</td> </tr> <tr> <td>oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91</td> <td style="text-align: right;">6.000</td> </tr> <tr> <td>oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91</td> <td style="text-align: right;">4.000</td> </tr> <tr> <td>oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91</td> <td style="text-align: right;">2.000</td> </tr> </tbody> </table> Ai sensi del comma 4-bis.2 dell'art. 11 del D.Lgs. 446, in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare.	Base imponibile	Deduzione	fino a 180.759,91	8.000	oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000	oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000	oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000
Base imponibile	Deduzione										
fino a 180.759,91	8.000										
oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000										
oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000										
oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000										

rigo IE61	IE61 Valore della produzione 3 (aliquota del settore agricolo 1 ,00 altre aliquote 2 ,00) ,00	
	Colonna 1	Indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile all'aliquota dell'1,9 per cento ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale. Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola svolta nei limiti del citato art. 32 rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap. In caso di attività occasionali diverse da quelle agricole (es. attività occasionale di prestazione di servizi con macchine agricole) è assoggettabile ad aliquota ridotta la quota di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva. Nel caso di esercizio di attività agricola ed attività di agriturismo, indicate nella sezione IV, la ripartizione del valore della produzione netta va effettuata sulla base dei dati contabili risultanti dalle rispettive contabilità tenute separatamente ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 633/1972.
	Colonna 2	Indicare la quota dell'importo di colonna 3, assoggettabile alle aliquote di cui all'articolo 16 ovvero ad altre aliquote previste da leggi regionali
	Colonna 3	Indicare la differenza tra l'importo di rigo IE53, colonna 3, e la somma degli importi dei rigi da IE54 a IE60; nel caso in cui il risultato è negativo, indicare 0.

QUADRO IK AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI



PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IK
AMMINISTRAZIONI
ED ENTI PUBBLICI

Mod. N.

--	--

Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap		Codice fiscale del funzionario delegato (vedi istruzioni)	
Sez. I Attività istituzionali	Valori IRAP		
IK1 Retribuzioni personale dipendente			
IK2 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir			
IK3 Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. I), del Tuir			
IK4 Deduzioni	Redditi dei ricercatori 1	Spese apprendisti e disabili 2	Contratti formazione lavoro 3
	,00	,00	,00
IK5 Valore della produzione (IK1 + IK2 + IK3 — IK4 col. 4)			
Sez. II Attività commerciali			
IK6 Ricavi delle vendite e delle prestazioni			
IK7 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti			
IK8 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione			
IK9 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
IK10 Altri ricavi e proventi			
IK11 Totale componenti positivi	Errori Contabili 1		2
	,00		,00
IK12 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			
IK13 Costi per servizi			
IK14 Costi per il godimento di beni di terzi			
IK15 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali			
IK16 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali			
IK17 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			
IK18 Oneri diversi di gestione			
IK19 Totale componenti negativi	Errori Contabili 1		2
	,00		,00
IK20 Deduzioni	Redditi dei ricercatori 1	Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro 2	Spese apprendisti e disabili 3
	,00	,00	,00
	Contratti formazione lavoro 4	Costo residuo per il personale dipendente 5	6
	,00	,00	,00
IK21 Valore della produzione (IK11, col. 2 — IK19, col. 2 — IK20, col. 6) (di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo 1			2
	,00)		,00
Sez. III Produttori agricoli			
IK22 Corrispettivi			
IK23 Acquisti destinati alla produzione			
IK24 Deduzioni	Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro 1	Spese apprendisti e disabili 2	Contratti formazione lavoro 3
	,00	,00	,00
	Costo residuo per il personale dipendente 4	5	
	,00		
IK25 Valore della produzione netta (IK22 — IK23 — IK24 col. 5) (di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo 1			2
	,00)		,00

SOGGETTI OBBLIGATI

Il **quadro IK** va utilizzato dalle **amministrazioni ed enti pubblici** per la determinazione del **valore della produzione relativo all'anno 2015** ai fini **dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)**.

Non rientrano tra i soggetti passivi dell'imposta gli stati esteri e gli organismi internazionali che operano nel territorio delle regioni in regime di extraterritorialità.

Sono tenute a utilizzare il presente quadro le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001, quali:

- lo Stato;
- le regioni;
- le province;
- i comuni;
- le comunità montane e loro consorzi e associazioni;
- le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
- gli istituti e scuole di ogni ordine e grado;
- le istituzioni educative e universitarie;
- le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
- le amministrazioni, aziende ed enti del servizio sanitario nazionale;
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
- le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300;
- le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica;
- gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.



Gli enti pubblici qualificati ai fini delle imposte sui redditi quali enti commerciali, in quanto aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, devono comunque compilare il quadro IC ancorché ricompresi tra i soggetti menzionati nella citata disposizione (è il caso, ad esempio, degli Istituti autonomi case popolari, ora Aziende Territoriali di Edilizia Residenziale).

I soggetti tenuti a presentare il **quadro IK** dovranno riportare nel campo “natura giuridica”, presente all'interno del **frontespizio del Modello Irap**:

- il **codice 15** (enti pubblici non economici);
- il **codice 55** (amministrazioni pubbliche) desunto dalla tabella generale di classificazione natura giuridica;
- il **codice 15**, in luogo del **codice 18**, per gli enti ospedalieri pubblici.

Modulo riepilogativo in caso di amministrazione
con più funzionari delegati ai versamenti Irap

Codice fiscale del funzionario delegato (vedi istruzioni)

Nelle ipotesi in cui si è verificata **l'estinzione** di soggetti preesistenti **e la prosecuzione dell'attività** da

parte di altro soggetto (come nel caso in cui, ad esempio, in attuazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 70, della Legge 662/1996, sono stati costituiti istituti comprensivi scolastici ovvero sono state adottate misure di riorganizzazione per i convitti e gli educandi dello Stato), quest'ultimo dovrà presentare, oltre alla propria, una dichiarazione Irap per ogni soggetto estinto in cui esporrà tutti i dati riguardanti il periodo compreso fra l'inizio dell'esercizio e la data in cui gli stessi hanno cessato l'attività. A tal fine indicherà, nello spazio contraddistinto dalla dicitura "Codice fiscale", il codice fiscale del soggetto estinto e, nel campo del frontespizio indicante il "Codice fiscale società dichiarante", il proprio codice fiscale.

Per le amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 19, comma 1 – bis, del D.Lgs. 446, la dichiarazione è presentata dai soggetti che emettono i provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'Irap.

Qualora nell'ambito della stessa pubblica amministrazione vi siano più funzionari che, secondo le rispettive norme regolamentari, sono stati delegati, con provvedimento formale, ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'Irap, ferma restando la presentazione di una unica dichiarazione da parte del soggetto cui è attribuita la rappresentanza legale dell'amministrazione, ciascun funzionario delegato compilerà un distinto quadro IK in cui indicare il valore della produzione netta Irap di propria competenza, nonché un distinto quadro IR (ad esclusione della sezione I) in cui riportare i dati relativi ai versamenti effettuati.

Ai fini della corretta compilazione **della dichiarazione Irap dovranno essere osservate le seguenti istruzioni:**

- 1) il soggetto cui è attribuita la **rappresentanza legale dell'amministrazione** o ente pubblico, previa barratura della casella "Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap" posta all'inizio del quadro, dovrà compilare un modulo IK riassuntivo dei moduli compilati dai diversi funzionari delegati ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti Irap. In particolare, dovrà compilare le sezioni I, II o III del quadro IK dove riporterà la somma dei dati contenuti nei moduli compilati dai diversi funzionari delegati, nonché il quadro IR, al fine di evidenziare la ripartizione regionale della base imponibile e i versamenti complessivi effettuati dall'amministrazione pubblica. Si fa presente che dovrà numerare progressivamente i moduli utilizzati, iniziando dal numero 1, compilando l'apposita casella posta in alto a destra del quadro;
- 2) **ciascun funzionario delegato**, invece, dovrà compilare un distinto quadro IK a cui dovrà essere attribuita una numerazione successiva all'ultima utilizzata dal rappresentante legale per la compilazione del quadro di cui al punto 1. In particolare, dovrà indicare il proprio codice fiscale nello spazio posto all'inizio del quadro a fianco della casella "Modulo riepilogativo in caso di amministrazione con più funzionari delegati ai versamenti Irap", e compilare le sezioni I, II o III del quadro IK al fine della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap di propria competenza. Inoltre, dovrà compilare un distinto quadro IR, a cui dovrà essere attribuita una numerazione successiva all'ultima utilizzata dal rappresentante legale, ove riportare:
 - nella sezione II, i versamenti in acconto effettuati relativi all'attività non istituzionale;
 - nella sezione III, i versamenti in acconto effettuati relativi all'attività istituzionale, colonne 9 e 10 dei righi da IR32 a IR40 ed il totale degli acconti dovuti alla colonna 8 dei medesimi righi, ripartiti per regione indicando il relativo codice nella colonna 1;
 - nel rigo IR41 della sezione IV, il proprio codice fiscale.

Il quadro IK è suddiviso in tre sezioni che attengono alla indicazione dei componenti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta relativa al periodo d'imposta 2015.

Nel caso in cui siano esercitate attività suscettibili di generare presupposti impositivi diversi (ad esempio, sia attività istituzionale sia attività commerciale) dovrà procedersi alla compilazione delle corrispondenti sezioni e non è possibile operare compensazioni tra risultati positivi e risultati negativi.

SEZIONE I – ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Sez. I Attività istituzionali				Valori IRAP
IK1	Retribuzioni personale dipendente			,00
IK2	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir			,00
IK3	Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir			,00
IK4	Deduzioni	Redditi dei ricercatori 1	Spese apprendisti e disabili 2	Contratti formazione lavoro 3
		,00	,00	,00
IK5	Valore della produzione (IK1 + IK2 + IK3 — IK4 col. 4)			,00

La **sezione I** attiene alla determinazione della base imponibile relativa alle **attività istituzionali** esercitate dalle amministrazioni pubbliche.

La posizione dei consorzi

Devono compilare questa sezione anche i consorzi tra enti locali che svolgono esclusivamente attività non commerciale, costituiti per la gestione dei servizi pubblici locali non aventi rilevanza economica e imprenditoriale (c.d. consorzi di funzione). I consorzi aventi rilevanza economica e imprenditoriale (c.d. consorzi-azienda speciale) determinano, invece, la base imponibile secondo le disposizioni applicabili ai soggetti commerciali e sono tenuti a compilare il quadro IC.

L'esercizio di attività commerciali

Ai sensi dell'articolo 10-bis, comma 2, del D.Lgs. n 446, se le amministrazioni e gli enti pubblici esercitano **anche attività commerciali**, gli stessi possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali secondo le disposizioni dell'articolo 5. In tal caso, per l'esercizio dell'opzione si rinvia alla sezione VII del quadro IS, rigo IS34.

I **costi deducibili** indicati nel citato art. 5, **non specificamente riferibili alle attività commerciali, vanno computati per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalla predetta disposizione e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti:**

RICAVI + ALTRI PROVENTI COMMERCIALI
AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE CORRENTI

ATTIVITÀ ISTITUZIONALE

Le amministrazioni ed enti pubblici che svolgono esclusivamente attività istituzionale devono determinare il valore della produzione secondo il metodo "retributivo" ovvero pari alla somma:

- delle **retribuzioni erogate al personale dipendente**;
- dei **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** ex art. 50 del Tuir,
- dei **compensi erogati per attività di lavoro autonomo occasionale**, ex art. 67 comma 1 lett. l) del Tuir.



Il criterio in base al quale **assumono rilevanza le retribuzioni erogate ai lavoratori dipendenti** è il **principio di cassa**.



Ai sensi della **R.M. 29/E/2010** le indennità di fine mandato corrisposte al sindaco uscente costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e concorrono alla formazione della base imponibile Irap del comune erogante.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

		Valori IRAP										
IK1 Retribuzioni personale dipendente												
rigo IK1	Indicare l'ammontare complessivo delle retribuzioni erogate (principio di cassa) al personale dipendente nel corso del 2015 in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato a norma dell'art. 12 del D.P.R. 153/1969, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 314/1997. Rientrano tra le retribuzioni da assoggettare ad Irap anche i compensi corrisposti ai dipendenti appartenenti all'Avvocatura interna (R.M. 327/E/2007). <table border="1"> <tr> <td>Retribuzioni erogate ma non soggette a contributi</td> <td>La retribuzione erogata al personale dipendente, ma non soggetta ad imposizione contributiva (ad esempio T.f.r.), non concorre alla formazione della base imponibile Irap.</td> </tr> <tr> <td>Somme non erogate ma soggette a contributi</td> <td>L'assoggettamento ad imposizione contributiva di somme non erogate (ad esempio, giorni di sciopero) non comporta la concorrenza di tali somme alla formazione della base imponibile Irap.</td> </tr> <tr> <td>Retribuzioni a soggetti operanti fuori Italia</td> <td>Non vanno indicate le somme erogate nel corso del periodo d'imposta a coloro che prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.</td> </tr> <tr> <td>Distacco del personale</td> <td>In caso di distacco di personale, i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile dell'Irap del soggetto che impiega il personale distaccato e assume rilievo il momento in cui tale soggetto eroga il rimborso degli oneri al soggetto distaccante.</td> </tr> <tr> <td>Lavoro interinale</td> <td>Concorrono a formare la base imponibile Irap anche gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinale.</td> </tr> </table>		Retribuzioni erogate ma non soggette a contributi	La retribuzione erogata al personale dipendente , ma non soggetta ad imposizione contributiva (ad esempio T.f.r.), non concorre alla formazione della base imponibile Irap.	Somme non erogate ma soggette a contributi	L'assoggettamento ad imposizione contributiva di somme non erogate (ad esempio, giorni di sciopero) non comporta la concorrenza di tali somme alla formazione della base imponibile Irap.	Retribuzioni a soggetti operanti fuori Italia	Non vanno indicate le somme erogate nel corso del periodo d'imposta a coloro che prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.	Distacco del personale	In caso di distacco di personale , i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile dell'Irap del soggetto che impiega il personale distaccato e assume rilievo il momento in cui tale soggetto eroga il rimborso degli oneri al soggetto distaccante.	Lavoro interinale	Concorrono a formare la base imponibile Irap anche gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinale.
Retribuzioni erogate ma non soggette a contributi	La retribuzione erogata al personale dipendente , ma non soggetta ad imposizione contributiva (ad esempio T.f.r.), non concorre alla formazione della base imponibile Irap.											
Somme non erogate ma soggette a contributi	L'assoggettamento ad imposizione contributiva di somme non erogate (ad esempio, giorni di sciopero) non comporta la concorrenza di tali somme alla formazione della base imponibile Irap.											
Retribuzioni a soggetti operanti fuori Italia	Non vanno indicate le somme erogate nel corso del periodo d'imposta a coloro che prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.											
Distacco del personale	In caso di distacco di personale , i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile dell'Irap del soggetto che impiega il personale distaccato e assume rilievo il momento in cui tale soggetto eroga il rimborso degli oneri al soggetto distaccante.											
Lavoro interinale	Concorrono a formare la base imponibile Irap anche gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinale.											
IK2 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir												
rigo IK2	Indicare le somme e le indennità erogate costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del Tuir. I compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a meno che non siano rese da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale.											



R.M. 274/E/2007:

L'art. 50 del Tuir, stabilisce, alla lett. f), che costituiscono redditi assimilati al lavoro dipendente:

- le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni (es. compensi organi straordinari di liquidazione), sempre che le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano abitualmente un'arte o una professione e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale;
- nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale della sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.

L'esercizio di una pubblica funzione non è sufficiente a qualificare i compensi che ne derivano, come reddito assimilati al lavoro dipendente, occorrendo a tal fine un'ulteriore condizione e cioè che dette retribuzioni non siano percepite da soggetti che esercitano un'arte, una professione oppure un'impresa.

In tale evenienza il relativo reddito viene attratto ai fini tributari nella categoria dei redditi di lavoro autonomo o d'impresa, come già chiarito dalla scrivente con la risoluzione n. 68/E/2004 e concorre alla formazione della base imponibile Irap a carico del percettore.

Detta attrazione non opera, nelle ipotesi contemplate nella seconda parte della lettera f) (es: compensi corrisposti ai giudici di pace), in relazione alle quali i compensi rilevano comunque come redditi assimilati al lavoro dipendente, ancorché i soggetti percipienti siano professionisti; la qualificazione di detti redditi è infatti esclusivamente connessa allo status assunto dal soggetto che riceve la retribuzione.

La lett. g) del medesimo art. 50 del Tuir stabilisce inoltre che **sono assimilati al reddito di lavoro dipendente:**

- le indennità di cui all'art. 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'art. 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo;
- e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli artt. 114 (indennità per i consiglieri regionali, provinciali, comunali) e 135 (giudici della Corte Costituzionale) della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 (amministratori locali: sindaci, assessori comunali, presidente e assessori provinciali ecc.) nonché gli assegni vitalizi percepiti in dipendenza della cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica.

Per quanto riguarda le indennità per cariche elettive, di cui alla citata lett. g) dell'art. 50 del Tuir, si fa presente che trattasi di fattispecie tipiche, specificamente individuate, in relazione alle quali risulta irrilevante l'ulteriore attività esercitata dal percettore del reddito (manca nella norma una specifica previsione analoga a quella di cui alla seconda parte della lettera f).

Conseguentemente, se i compensi erogati, ad esempio, dal comune sono qualificabili come redditi assimilati al lavoro dipendente, quali ad esempio le indennità corrisposte per cariche elettive (lett. g), sui soggetti percettori non può gravare nessuna somma a titolo d'Irap.

Infatti l'art. 2 del D.Lgs. 446/1997 citato, stabilisce che il presupposto per l'applicazione dell'Irap è costituito dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi. Detto presupposto non può pertanto configurarsi, per i soggetti che percepiscono compensi assimilati al lavoro dipendente, la cui attività non è riconducibile a quella prevista dalla disposizione in questione. Il presupposto impositivo, si realizza, pertanto, ai sensi del successivo art. 3, nei confronti del Comune, in quanto amministrazione pubblica di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 29/1993. In particolare, i compensi erogati devono concorrere alla determinazione della base imponibile dell'ente, ai sensi dell'art. 10-bis del D.Lgs. 446/1997, sopra richiamato, secondo cui le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, devono tener conto anche dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Assegni di ricerca

Per quanto riguarda **gli assegni di ricerca** di cui all'art. 51, comma 6, della legge 449/1997, formalizzati prima del 31 dicembre 1997 e rinnovati successivamente a tale data, ai sensi del citato art. 51, comma 6, si precisa che i medesimi devono essere assoggettati all'Irap, posto che in tal caso non si configura la continuazione del rapporto giuridico preesistente bensì un nuovo riconoscimento del beneficio, che comporta una riproduzione complessiva dell'accordo allo spirare del termine finale e dà luogo ad un nuovo atto.

Borse di studio e assegni

Sono in ogni caso **escluse** dalla **base imponibile le borse di studio** e gli altri interventi di sostegno erogati dalle regioni, dalle province autonome e dai relativi organismi regionali per il diritto allo studio universitario, nonché dalle università, ai sensi della legge 2 dicembre 1991, n. 390.

Soggetti operanti fuori Italia

Non vanno indicate le somme erogate nel corso del periodo d'imposta a coloro che **prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale**.



Nel caso in cui l'ente eserciti **anche attività commerciali** e opti per la determinazione della relativa base imponibile secondo i criteri previsti dall'art. 5, l'ammontare degli emolumenti da indicare nei righi IK1, IK2, e IK3 **è ridotto** dell'importo di essi specificatamente riferibile alle stesse.

Nel caso in cui gli emolumenti **non** siano specificatamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle medesime in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi a tali attività rilevanti ai fini dell'Irap e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

IK3 Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir ,00

rigo IK3

Vanno indicati i **compensi erogati per lavoro autonomo non esercitato abitualmente** di cui all'art. 67, comma 1, lettera l), del Tuir (compresi i redditi menzionati nella predetta disposizione connessi all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere).

Soggetti operanti fuori Italia

Non vanno indicate le somme erogate nel corso del periodo d'imposta a coloro che prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.

IK4	Deduzioni	Redditi dei ricercatori 1 ,00	Spese apprendisti e disabili 2 ,00	Contratti formazione lavoro 3 ,00	4 ,00
------------	------------------	---	--	---	--

rigo IK4

Colonna 1

Rientro di cervelli e ricercatori esteri

Indicare l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati **corrisposti ai ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia** ai sensi dell'art.17, comma 1, del D.L. 185/2008, ovvero ai sensi dell'articolo 44 del D.L. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalle norme.

Colonna 2

Spese apprendisti e disabili

Indicare le spese erogate relative **agli apprendisti e ai disabili impiegati nel periodo d'imposta**, così come definiti dall'art. 1 della Legge 68/1999 ovvero dall'art. 5 della 482/1968 (R.M. 142/E/2004), deducibili ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. 446.

In merito alla deduzione delle spese relative ai disabili si vedano anche le risoluzioni n. 64 del 16 maggio 2006 e n. 139 del 13 dicembre 2006.

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Modalità di compilazione

	Colonna 3	Contratti di formazione lavoro Indicare le spese erogate relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro deducibili ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. 446/1997.
	Colonna 4	Indicare la somma delle spese di cui alle precedenti colonne 1, 2 e 3.
IK5 Valore della produzione (IK1 + IK2 + IK3 — IK4 col. 4)		
rigo IK5	Va indicato il totale del valore della produzione dato dalla somma dei righi IK1, IK2 e IK3 al netto del rigo IK4 colonna 4.	

SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ COMMERCIALE	
Attività commerciali	Si considerano attività commerciali quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi , ovvero per i soggetti di cui all'art. 74, comma 1, del Tuir, esclusi dall'Ires, quelle rilevanti ai fini dell'Iva .
Regola	Nel caso in cui l' ente eserciti anche attività commerciali e opti per la determinazione della relativa base imponibile secondo i criteri previsti dall'art. 5 del D.Lgs. 446/1997, l'ammontare degli emolumenti da indicare nei predetti righi IK1, IK2 e IK3, è ridotto, ai sensi del comma 2 dell'art. 10-bis del citato D.Lgs. 446/1997, dell'importo di essi specificamente riferibile alle stesse .
Mancanza della diretta riferibilità	Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle medesime in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi a tali attività rilevanti ai fini dell'Irap e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.
Deduzioni promiscue	Nel caso in cui i redditi dei ricercatori, dei docenti e le spese di cui al rigo IK4 riguardino soggetti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in attività commerciali, deve essere indicata nella presente sezione solo la quota delle stesse riferibile all'attività istituzionale determinata in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi a tali attività rilevanti ai fini dell'Irap e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.

SEZIONE II – ATTIVITÀ COMMERCIALI

Sez. II Attività commerciali	IK6	Ricavi delle vendite e delle prestazioni				,00
	IK7	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti				,00
	IK8	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione				,00
	IK9	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni				,00
	IK10	Altri ricavi e proventi				,00
	IK11	Totale componenti positivi	1	Errori Contabili	2	,00
	IK12	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci				,00
	IK13	Costi per servizi				,00
	IK14	Costi per il godimento di beni di terzi				,00
	IK15	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali				,00
	IK16	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali				,00
	IK17	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci				,00
	IK18	Oneri diversi di gestione				,00
	IK19	Totale componenti negativi	1	Errori Contabili	2	,00
	IK20	Redditi dei ricercatori	1	Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro	2	,00
						,00
		Spese apprendisti e disabili	3			,00
						,00
	IK20	Contratti formazione lavoro	4	Costo residuo per il personale dipendente	5	,00
						,00
	IK21	Valore della produzione (IK11, col. 2 — IK19, col. 2 — IK20, col. 6) (di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo	1		2	,00

La **sezione II** va compilata:

- dalle **amministrazioni pubbliche** che svolgono anche **attività commerciali** e che optino per la determinazione della base imponibile secondo le regole dell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997;
- i **soggetti che esercitano attività agricola** nei limiti dell'art. 32 del Tuir, nonché i soggetti che determinano il reddito eccedente i limiti di cui al citato art. 32 secondo le regole dell'art. 56, comma 5 dello stesso Tuir, qualora optino, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del citato D.Lgs. 446, per la determinazione della base imponibile secondo le regole previste per le imprese commerciali;
- i **soggetti che svolgono attività di allevamento** e che non determinano il reddito eccedente i limiti dell'art. 32 del Tuir secondo le regole del citato art. 56, comma 5;
- le **altre imprese agricole** che eccedono i limiti di cui al suddetto art. 32.

Si precisa che ai sensi dell'art.10-bis, comma 2, primo periodo, del D.Lgs. 446/1997, **la base imponibile relativa alle attività commerciali** è determinata ai sensi delle disposizioni dell'art. 5, computando i costi deducibili ivi indicati, non specificamente riferibili alle attività commerciali, per un importo **corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi delle attività commerciali e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti**:

RICAVI + ALTRI PROVENTI COMMERCIALI
AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE CORRENTI

Pertanto, per i costi relativi a dipendenti, collaboratori coordinati continuativi ecc., le cui prestazioni siano riferibili sia all'attività commerciale sia a quella istituzionale, occorrerà procedere all'effettuazione di detto rapporto.

L'opzione per la determinazione della base imponibile secondo le regole del suddetto art. 5 può riguardare anche soltanto una delle attività commerciali esercitate (può essere, ad esempio, il caso di un comune che svolge varie attività commerciali: erogazione di acqua, asili nido, mense scolastiche, ecc.).

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE	
Regola generale	Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del citato D.Lgs. 446, la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12), e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.
Correlazione	 I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 dell'articolo 5 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. È il caso, ad esempio, dei resi e degli sconti riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico; oppure, delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20.
Raccordo con contabilità pubblica	I soggetti che svolgono attività commerciali e che sono tenuti all'osservanza delle disposizioni in materia di contabilità pubblica possono, ai sensi dell'art. 144, comma 6, del Tuir, effettuare le registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa nelle scritture prescritte dalla predetta contabilità e in base alle modalità ivi stabilite. Ai fini della determinazione della base imponibile Irap, i componenti positivi e negativi vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica e devono essere opportunamente riclassificati.
Rispetto regole contabili	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.
Accantonamenti per rischi e oneri	Relativamente agli accantonamenti per rischi e oneri , qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile Irap. I corrispondenti costi risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile Irap solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile Irap (C.M. 12/E/2008).
Componenti negativi non ammessi in deduzione	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), dell'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. 446; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria , desunta dal contratto; le perdite su crediti ; l'imposta comunale sugli immobili di cui al D.Lgs. 23/2011 l'Imu, l'Imi e l'Imis.
Plus e minus su immobili patrimonio	 Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione 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.

Ammortamento marchi e avviamento	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.
Lavoro interinale e distacco	Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi . Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

Ai fini della **determinazione della base imponibile** assumono rilievo i **componenti positivi e negativi** sotto elencati.

Si precisa che detti componenti devono essere indicati tenendo conto delle rettifiche da operare in base alle disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997.

Componenti positivi

IK6 Ricavi delle vendite e delle prestazioni		,00
rigo IK6	Indicare i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata	
IK7 Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		,00
rigo IK7	Indicare l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno.	
IK8 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		,00
rigo IK8	Indicare l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione ; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali) l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno.	
IK9 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
rigo IK9	Indicare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni .	
 C.M. 26/E/2012: Vanno inclusi nel rigo anche gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico.		
IK10 Altri ricavi e proventi		,00
rigo IK10	Indicare gli altri ricavi e proventi ordinari : • inclusi i contributi in conto esercizio; • esclusi comunque i proventi di tipo finanziario (interessi, dividendi, profitti su realizzo di titoli, ecc.).	

Va indicato l'importo delle plusvalenze 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, nonché l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo dei beni strumentali. I contributi erogati in base a norma di legge, concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile Irap, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale). Non assumono rilievo gli importi ricevuti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi). Non concorrono altresì a formare la base imponibile le sopravvenienze e insussistenze relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile Irap (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non deducibili rivelatisi esuberanti).		
IK11 Totale componenti positivi		Errori Contabili ² 1 ,00 ,00
rigo IK11	Colonna 1	Va indicato l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza , corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (C.M. 31/E/2013).
	Colonna 2	Indicare la somma degli importi dei righe da IK6 a IK10, aumentata dell'importo di colonna 1 del rigo IK11.

Componenti negativi

IK12 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci ,00	
rigo IK12	Indicare i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.
IK13 Costi per servizi ,00	
rigo IK13	Indicare i costi per servizi. Non si considerano comunque in deduzione: • le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile; • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir; • i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir).

IK14 Costi per il godimento di beni di terzi		,00
riga IK14	Indicare i costi per il godimento di beni di terzi . Non è ammessa in deduzione la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria.	
IK15 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		,00
riga IK15	Indicare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali . Le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico.	
 C.M.26/E/2012: nel riga IK15 vanno indicate le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate a bilancio.		
IK16 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		,00
riga IK16	Indicare: • gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali; • le maggiori quote di ammortamento derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio; • le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (C.M. 27/E/2009).	
 C.M. 26/E/2012: nel riga IK16 vanno indicate le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate a bilancio.		
IK17 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		,00
riga IK17	Indicare l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci ; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno.	
IK18 Oneri diversi di gestione		,00
riga IK18	Indicare gli oneri diversi di gestione . Concorrono a formare la base imponibile: • 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, • l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo dei beni strumentali. Vanno indicati nel riga anche i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13 del conto economico (C.M. 26/E/2012).	

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Sezione II – Attività commerciali

		Non sono deducibili: • le perdite su crediti; • l'imposta municipale propria di cui al D.Lgs. 23/2011; l'IMI e l'IMIS
IK19 Totale componenti negativi		1 2 Errori Contabili ,00 ,00
rigo IK19	Colonna 1	Indicare le quote dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa e, contabilizzati, per dare evidenza dell'errore nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi.
	Colonna 2	Indicare la somma degli importi dei righi da IK12 a IK18 , aumentata dell'importo di colonna 1.
Redditi dei ricercatori 1 ,00 Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro 2 ,00 Spese apprendisti e disabili 3 ,00 Contratti formazione lavoro 4 ,00 Costo residuo per il personale dipendente 5 ,00 6 ,00 IK20 Deduzioni		
rigo IK20	Colonna 1	Indicare l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti a i ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 3 dell'articolo 17, comma 1, del D.L. 185/2008, ovvero ai sensi dell'art. 44 del D.L. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalle citate norme.
	Colonna 2	Indicare i contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (quali, ad esempio, i contributi Inail, Ipsema per il settore marittimo, Enpaia per il settore agricolo), deducibili per il loro intero ammontare ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), numero 1) del citato D.Lgs. 446/1997. In caso di distacco di personale o di lavoro interinale , la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale .
	Colonna 3	Indicare le spese relative agli apprendisti e ai disabili impiegati nel periodo d'imposta, questi ultimi come definiti dall'art. 1 della Legge 12 marzo 68/1999 ovvero dall'art. 5 della Legge 482/1968 (R.M. 142/E/2004), anch'esse integralmente deducibili ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), numero 5) del citato D.Lgs. 446.
	Colonna 4	Indicare le spese relative al personale impiegato nel periodo d'imposta con contratto di formazione lavoro deducibili ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), numero 5) del citato D.Lgs. 446/1997.
	Colonna 5	L'ammontare della deduzione sul costo residuo per il personale dipendente di cui all'art. 11, co. 4-octies
	Deduzioni promiscue	Se i redditi dei ricercatori e dei docenti, i contributi e le spese suddette riguardano soggetti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in attività commerciali , la quota deducibile da indicare in tale sezione è data dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi alle attività commerciali rilevanti ai fini dell'Irap e l'ammontare complessivo di tutte le entrate correnti.
	Colonna 6	Indicare l'importo complessivo delle deduzioni .

IK21 Valore della produzione (IK11, col. 2 — IK19, col. 2 — IK20, col. 6) (di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo ¹ ,00) ² ,00		
rigo IK21	Colonna 1	Va indicata la quota del valore della produzione netta , relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile all'aliquota dell'1,9 per cento ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446/1997, ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale. Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola svolta nei limiti del citato art. 32 rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap indicati nelle sezioni II e III.
	Colonna 2	Va indicato il valore della produzione netta pari alla differenza tra l'importo di rigo IK11, colonna 2 e la somma degli importi dei rigi IK19, colonna 2 e IK20, colonna 6.

SEZIONE III – PRODUTTORI AGRICOLI

Sez. III Produttori agricoli	IK22 Corrispettivi				,00
	IK23 Acquisti destinati alla produzione				,00
		Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro ¹ ,00	Spese apprendisti e disabili ² ,00	Contratti formazione lavoro ³ ,00	
	IK24 Deduzioni				
		Costo residuo per il personale dipendente ⁴ ,00			⁵ ,00
	IK25 Valore della produzione netta (IK22 — IK23 — IK24 col. 5)	(di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo ¹ ,00) ² ,00			,00

Questa **sezione** va compilata dai soggetti:

- **titolari di reddito agrario** di cui all'art. 32 del Tuir,
- esercenti **attività di allevamento di animali** che determinano il reddito eccedente i limiti dello stesso art. 32, secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del Tuir.

Tali soggetti possono optare per la determinazione del valore della produzione secondo i criteri previsti per le imprese commerciali.

In tal caso, per l'esercizio dell'opzione si rinvia alla sezione VII del quadro IS, rigo IS33, avendo cura di compilare la sezione II del presente quadro.

Produttori agricoli non soggetti ad Irap

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d), del citato D.Lgs. 446/1997, non sono soggetti passivi Irap i produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva nell'anno 2015, a norma dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. 633/1972, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero ai sensi dell'ultimo periodo del citato comma 6 dell'art. 34.

Pertanto, detti soggetti, sempreché non svolgano altre attività rilevanti ai fini del tributo, non sono tenuti alla compilazione del presente modello. Tali produttori agricoli sono soggetti passivi Irap se nell'anno 2015 hanno superato il limite di un terzo per le operazioni diverse da quelle indicate nel comma 1 dello stesso art. 34, a meno che il superamento dipenda da cessioni di beni ammortizzabili che non concorrono alla determinazione del volume d'affari ai sensi dell'art. 20 dello stesso D.P.R. 633/1972.

QUADRO IK – AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI

Sezione III – Produttori agricoli

Per la determinazione della base imponibile, va indicato quanto segue.

IK22 Corrispettivi		,00												
riga IK22	Indicare l'ammontare dei: corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'Iva; corrispettivi per le cessioni di beni strumentali; corrispettivi per le cessioni di quote latte; effettuate nell'ambito delle attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir.													
IK23 Acquisti destinati alla produzione		,00												
riga IK23	Indicare l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola, soggetti a registrazione ai fini Iva. Si precisa che, nell'ammontare degli acquisti non devono essere compresi gli interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria.													
<table border="1"> <tr> <td>Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro</td> <td>Spese apprendisti e disabili</td> <td>Contratti formazione lavoro</td> </tr> <tr> <td>1 0,00 </td> <td>2 0,00 </td> <td>3 0,00 </td> </tr> <tr> <td colspan="2">Costo residuo per il personale dipendente</td> <td>5 0,00 </td> </tr> <tr> <td>4 0,00 </td> <td colspan="2"></td> </tr> </table>			Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro	Spese apprendisti e disabili	Contratti formazione lavoro	1 0,00	2 0,00	3 0,00	Costo residuo per il personale dipendente		5 0,00	4 0,00		
Contributi assicurazioni infortuni sul lavoro	Spese apprendisti e disabili	Contratti formazione lavoro												
1 0,00	2 0,00	3 0,00												
Costo residuo per il personale dipendente		5 0,00												
4 0,00														
riga IK24	le deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), del citato D.Lgs. 446													
	Colonna 1	Indicare l'ammontare dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro .												
	Colonna 2	Indicare le spese relative agli apprendisti e ai disabili impiegati nel periodo d'imposta, questi ultimi come definiti dall'art. 1 della L. 68/1999 ovvero dall'art. 5 della L. 482/1968 (R.M. 142/E/2004).												
	Colonna 3	Indicare le spese relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro.												
	Colonna 4	Indicare la somma degli importi delle colonne 1, 2 e 3.												
IK25 Valore della produzione netta (IK22 — IK23 — IK24 col. 5)		2 0,00												
		(di cui soggetto ad aliquota del settore agricolo 1 0,00												
riga IK25	Colonna 1	Indicare la quota del valore della produzione netta , relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile all'aliquota dell'1,9 per cento ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale. Tale quota è determinata in proporzione all'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola svolta nei limiti del citato art. 32 rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi rilevanti ai fini dell'Irap indicati nelle sezioni II e III.												
	Colonna 2	Indicare il valore della produzione netta pari alla differenza tra l'importo di riga IK22 e la somma degli importi dei righe IK23 e IK24, colonna 5.												

IAP 2016
Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

| | | | | | | | | | | | | | |

QUADRO IR
Ripartizione della base imponibile e
dell'imposta e dati concernenti il versamento

Mod N | |

IR1	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR2	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR3	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR4	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR5	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR6	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR7	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					
IR8	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					

Sez. II
Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE
IK (sez. II e III)

IR21	Totale imposta				,00
IR22	Credito d'imposta	Credito Ace	Altri crediti		
		1	2	3	
		,00	,00		,00
IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				,00
IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24				,00
IR25	Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero		
		1	2	3	
		,00	,00		,00
IR26	Importo a debito				,00
IR27	Importo a credito				,00
IR28	Eccedenza di versamento a saldo				,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso				,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione				,00
IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale				,00

QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE

Quadro IR

Sez. III Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK	Codice regione	Base imponibile		Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione	
	1	2	3	4	5	6		
IR32			,00		,00	,00	,00	
	(di cui compensata)		Totale acconti dovuti		Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito	
	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00
	Versato in F24		Versato in Tesoreria		Importo a credito		Eccedenza di versamento a saldo	
	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
IR33			,00		,00	,00	,00	
	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00
	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
	IR34			,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
12		,00	13	,00	14	,00	15	,00
IR35				,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
	IR36			,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
12		,00	13	,00	14	,00	15	,00
IR37				,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
	IR38			,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
12		,00	13	,00	14	,00	15	,00
IR39				,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
	IR40			,00		,00	,00	,00
		7	,00	8	,00	9	,00	10
12		,00	13	,00	14	,00	15	,00
Sez. IV Codice fiscale del funzionario delegato		IR41						

Nel **quadro IR** va operata la **ripartizione territoriale** della base imponibile in **funzione della regione** (o della provincia autonoma) **di produzione e la determinazione della corrispondente imposta netta**.

Il quadro è suddiviso in **quattro sezioni**:

- la **prima e la seconda** devono essere compilate da parte dei soggetti che hanno determinato il **valore della produzione nei quadri IQ, IP, IC, IE e IK** (sezioni II e III) e riguardano la **ripartizione della base imponibile**, la **determinazione dell'imposta** e i **dati concernenti il versamento dell'imposta**;
- la **terza e la quarta** sono riservate alle amministrazioni pubbliche che hanno determinato il valore della produzione derivante **dall'attività istituzionale nella sezione I del quadro IK** e riguardano la **ripartizione della base imponibile**, la **determinazione dell'imposta** e i **dati concernenti i ver-**

samenti di acconto e saldo e l'indicazione del **codice fiscale** del funzionario delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi per il versamento dell'Irap.

SEZIONE I – RIPARTIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE DETERMINATA NEI QUADRI IQ, IP, IC, IE E IK (SEZIONI II E III)

Nella **sezione I** va operata la ripartizione territoriale della base imponibile, determinata nei quadri IQ, IP, IC, IE, e IK (sezioni II e III), in funzione della regione (o della provincia autonoma) di produzione e la determinazione della corrispondente imposta netta.

Qualora il valore della produzione debba essere assoggettato a diverse aliquote tra quelle previste dai commi 1 e 1-bis dell'articolo 16 e dal comma 1 dell'articolo 45 (tenendo conto delle eventuali variazioni previste dalle normative regionali), va effettuata una distinta ripartizione della quota del valore della produzione assoggettabile all'aliquote diverse; in caso di insufficienza dei righi va utilizzato un quadro aggiuntivo.

In base al quadro che è stato compilato, il valore della produzione complessivo da ripartire è specificato nello schema che segue:

Quadro IQ persone fisiche	Importo di rigo IQ68, colonna 1 e di rigo IQ68, colonna 2
Quadro IP società di persone	Importo di rigo IP74 colonna 1 e di rigo IP74 colonna 2 (se IP74 colonna 3 è maggiore o uguale di IS20 colonna 3).
	Importo di rigo IS20 colonna 1 e di rigo IS20 colonna 2 (se IS20 colonna 3 è maggiore di IP74 colonna 3).
Quadro IC società di capitali	Importo di rigo IC76 colonna 1 e di rigo IC76 colonna 2 (se IC76 colonna 3 è maggiore o uguale di IS20 colonna 3).
	Importo di rigo IS20 colonna 1 e di rigo IS20 colonna 2 (se IS20 colonna 3 è maggiore di IC76 colonna 3).
Quadro IE enti non commerciali	Importo di rigo IE61 colonna 1 e di rigo IE61 colonna 2 (se IE61 colonna 3 è maggiore o uguale di IS20 colonna 3).
	Importo di rigo IS20 colonna 1 e di rigo IS20 colonna 2 (se IS20 colonna 3 è maggiore di IE61 colonna 3).
Quadro IK amministrazioni pubbliche (sezioni II e III)	Importo positivo di rigo IK21 e di rigo IK25

La ripartizione della quota del valore della produzione attribuita dal **GEIE** è già effettuata da tale organismo e va indicata direttamente in colonna 3 dei righi da IR1 a IR8, ulteriormente ridotta, in proporzione, dell'eventuale deduzione indicata nella colonna 3 del rigo IS42.

Il riparto territoriale del valore della produzione va operato secondo le regole dettate dall'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 446/97, in relazione alle diverse categorie di soggetti.

IMPRESE INDUSTRIALI E COMMERCIALI; LAVORATORI AUTONOMI

Per **tutti i soggetti**, ad esclusione delle banche, degli altri enti e società finanziari, delle imprese di assicurazione e delle imprese agricole, in base alle regole dettate dall'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 446/97, **il riparto** va effettuato **in misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti**, rispettivamente, al personale dipendente, ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro, addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della regione (o provincia autonoma) e operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti spettanti al personale dipendente e agli altri soggetti addetti alle attività svolte nel territorio dello Stato.

Detto **criterio di ripartizione** della base imponibile si rende, altresì, **applicabile alla Banca d'Italia e all'Ufficio Italiano dei Cambi** nonché alle persone fisiche e alle società semplici ed equiparate, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, e agli enti non commerciali, che esercitano attività agricola oltre i limiti dell'art. 32 del Tuir. Il medesimo criterio si applica anche per i soggetti che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria, indicate nel comma 9 dell'art. 6 del D.Lgs. 446/1997.

PRECISAZIONI	
Come si considerano le retribuzioni	Le retribuzioni vanno assunte per l'importo spettante , così come determinato ai fini previdenziali a norma dell'articolo 12 della legge 153/1969 come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 314/1997. Si comprendono nelle retribuzioni anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente . I compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro si assumono per l'importo contrattualmente spettante.
Personale distaccato e lavoro interinale	Nel calcolo delle retribuzioni, vanno escluse quelle relative al personale dipendente distaccato presso terzi ed incluse quelle relative al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di lavoro interinale.
Attività senza retribuzioni e simili	Se l'attività esercitata nel territorio di regioni (o province autonome) diverse da quella in cui risulta domiciliato il soggetto passivo non è svolta con l'impiego di personale ovvero di collaboratori o associati in partecipazione per almeno tre mesi, non si verifica la condizione per procedere al riparto territoriale .
Attività soggette ad aliquote diverse	Qualora un contribuente eserciti in una stessa regione attività industriali e commerciali soggette ad aliquote diverse in virtù della facoltà di variazione delle aliquote concessa alle regioni dall'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 446/1997, una volta determinato, in base all'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 446, il valore della produzione netta riferibile a ciascuna regione , dovrà ripartire tale valore tra le diverse attività soggette ad aliquote differenti applicando il medesimo criterio dettato dall'art. 4, comma 2, del decreto citato. La proporzione sarà effettuata confrontando le retribuzioni degli addetti a ciascuna attività soggetta a diversa aliquota con le retribuzioni degli addetti permanentemente occupati nell'intero territorio regionale già assunte a base per la ripartizione tra le singole regioni della base imponibile nazionale.

IMPRESE AGRICOLE

Per le persone fisiche, le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir e gli enti non commerciali che svolgono **attività agricola** nei limiti dell'art. 32 del Tuir, la ripartizione territoriale del valore della produzione netta derivante da tale attività si effettua in misura **proporzionalmente corrispondente all'estensione dei terreni ubicati nel territorio della regione** (o provincia autonoma).

BANCHE

Per le **banche**, il riparto territoriale del valore della produzione netta va effettuato in misura **proporzionalmente corrispondente all'ammontare**, rilevato alla data di chiusura del periodo d'imposta, **dei depositi in denaro e in titoli verso la clientela presso gli sportelli operanti nell'ambito di ciascuna regione** (o provincia autonoma), rispetto **all'ammontare complessivo di tutti i depositi in denaro e in titoli rilevato nel territorio dello Stato**.

A questi effetti si tiene conto dei depositi a risparmio liberi e vincolati, dei certificati di depositi e buoni fruttiferi, dei conti correnti passivi liberi e vincolati e dei titoli (azionari, obbligazionari, altri) in conto deposito (a custodia, in amministrazione, a garanzia, connessi con l'attività di gestione di patrimoni mobiliari).

SOCIETÀ ED ENTI FINANZIARI

Per le **società e gli enti finanziari, diversi dalle banche**, ai fini della ripartizione territoriale del valore della produzione netta occorre avere riguardo agli **"impieghi"** – intendendosi per tali i finanziamenti nelle varie forme in uso (credito al consumo, credito con garanzia ipotecaria, factoring, leasing, ecc.) – effettuati **dalla sede principale e dalle singole filiali dislocate sul territorio di ciascuna regione** (o provincia autonoma) ovvero agli **"ordini"**, successivamente eseguiti, **raccolti dalla sede principale e dalle succursali ubicate nelle varie regioni** (o provincia autonoma).

Se per la promozione dei contratti la società o ente si avvale di agenti o mandatarî, ai fini della ripartizione non assume rilevanza il luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale ma quello della sede in cui l'impiego è effettuato o l'ordine, successivamente eseguito, è raccolto.

IMPRESE DI ASSICURAZIONE

Per le **imprese di assicurazione**, il riparto territoriale del valore della produzione netta si effettua tenendo conto **dell'ammontare dei premi raccolti dagli uffici dell'impresa** (sede principale, sedi secondarie, ecc.) **ubicati in ciascuna regione** (o provincia autonoma), **rispetto all'ammontare complessivo dei premi raccolti da tutti gli uffici dell'impresa nel territorio dello stato**. A tal fine, i premi raccolti da agenti o altri intermediari (ad esempio, brokers, promotori, sistema bancario) sono imputabili all'ufficio direzionale dell'impresa che gestisce il contratto (tra i quali, tenuto conto della loro funzione, non rientrano gli ispettorati amministrativi e i centri di liquidazione sinistri), indipendentemente dal luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale. Nel caso in cui il contratto sia gestito da uffici ubicati in più regioni e/o provincie autonome, si fa riferimento all'ufficio che intrattiene i rapporti con gli agenti o gli altri intermediari.

I premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti per un periodo inferiore a tre mesi sono imputabili alla regione (o provincia autonoma) in cui l'impresa è domiciliata.

QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE

Sezione I – Modalità di compilazione

Le stesse regole di ripartizione fra le varie regioni del valore della produzione netta si applica anche per determinare la quota di tale valore eventualmente derivante da attività produttive svolte all'estero, mediante stabile organizzazione, uffici o basi fisse ivi operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale (vedi sezione II del quadro IS). Per effetto di quanto previsto dall'art. 12, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 446/97, le medesime regole di riparto si applicano per i **soggetti passivi non residenti** che abbiano esercitato attività nel territorio di più regioni (o province autonome).

SEZIONE I – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	% 8	Imposta lorda 9
IR1		,00	,00	,00	,00				,00
		Detrazioni regionali 9	Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11					
		,00	,00	,00					

righi da IR1 a IR8	Colonna 1	Indicare, in ogni caso, il codice identificativo della regione ovvero della provincia autonoma (vedere tabella codice regione o provincia autonoma nel frontespizio).
	Colonna 2	Indicare la quota del valore della produzione attribuita a ciascuna regione (o provincia autonoma) sulla base del rapporto tra l'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti agli addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti di cui al rigo IS11, colonna 2, del quadro IS. Analogo criterio va utilizzato per la ripartizione territoriale del valore della produzione netta derivante dall'attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir (rigo IS12, colonna 2, del quadro IS) e per la ripartizione della base imponibile delle banche (rigo IS13, colonna 2, del quadro IS) o delle società ed enti finanziari diversi dalle banche (rigo IS14, colonna 2, del quadro IS) o delle imprese di assicurazione (rigo IS15, colonna 2, del quadro IS). Nel caso di esercizio nella stessa regione di attività industriali e commerciali soggette a differenti aliquote, dovrà essere data specifica indicazione, utilizzando più righi del modello, del valore della produzione netta regionale riferibile a ciascuna attività. Oltre a ripartire il valore della produzione positivo (vedi tabella sopra riportata) occorre ripartire separatamente in tale colonna: - la somma dei valori negativi indicati nelle colonne 3 dei righi da IQ54 a IQ59, per i soggetti che compilano il quadro IQ; - la somma dei valori negativi indicati nelle colonne 3 dei righi da IP60 a IP65, per i soggetti che compilano il quadro IP; - la somma dei valori negativi indicati nelle colonne 3 dei righi da IE47 a IE52, per i soggetti che compilano il quadro IE; - gli importi negativi di rigo IK21 e di rigo IK25 per i soggetti che compilano il quadro IK, sezioni II e III; - la differenza, se negativa, tra l'importo di rigo IC64 e l'importo del rigo IC65, per i soggetti che compilano il quadro IC. Società di comodo I soggetti considerati di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge 724/1994, ovvero ai sensi dei commi 36-decies e 36-undecies dell'articolo 2 del D.L. 138/2011

	(in vigore dal 2012), non devono procedere a ripartire i predetti valori negativi qualora il valore della produzione “minimo”, determinato nella sezione IV del quadro IS, risulta superiore a quello analiticamente determinato nei quadri IP, IC o IE
Colonna 3	Indicare, in corrispondenza della regione o provincia autonoma di produzione, la quota positiva o negativa (in tale ultimo caso preceduta dal segno meno) attribuita dal GEIE , indicata nella colonna 2 del rigo IS42 al netto dell’ulteriore deduzione ad essa riferibile indicata nella colonna 3 del medesimo rigo IS42.
Colonna 4	Indicare l’importo delle eventuali deduzioni dal valore della produzione istituite con apposite leggi regionali o provinciali desumibile dalla “Tabella delle deduzioni delle detrazioni e dei crediti d’imposta regionali”.
Colonna 5	Indicare la somma algebrica tra gli importi indicati nelle colonne 2 e 3, diminuita dell’importo di colonna 4 . Nel caso in cui l’importo derivante da tale somma algebrica sia negativo (o pari a zero) limitarsi a compilare la colonna 6 se ne ricorrono i presupposti.
Colonna 6	Indicare la codifica desunta dalla apposita tabella, identificativa dell’aliquota applicabile.
Colonna 7	Indicare l’aliquota dell’imposta applicata. Aliquota ordinaria Ai sensi del comma 1 dell’articolo 16, l’imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l’aliquota del 3,9%. Aliquote maggiorate Il successivo comma 1-bis, introdotto dall’articolo 23, comma 5, del D.L. 98/2011, ha previsto che nei confronti dei soggetti: • che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l’aliquota del 4,20%; • di cui all’articolo 6 (banche e altri enti e società finanziari), si applica l’aliquota del 4,65%; • di cui all’articolo 7 (imprese di assicurazione), si applica l’aliquota del 5,90%. Aliquote nel settore agricolo e della pesca Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all’articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, l’aliquota è stabilita nella misura dell’1,9% (articolo 45, comma 1). Variazioni delle aliquote a livello regionale Le regioni hanno facoltà di variare l’aliquota di cui ai commi 1 e 1-bis del citato articolo 16 fino ad un massimo di 0,92 punti percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Aliquote maggiorate per regioni in deficit sanitario Con riferimento alle regioni Lazio, Abruzzo, Molise, Campania e Sicilia, l’aliquota di cui all’articolo 16, comma 1 (3,9 per cento), quelle di cui all’articolo 16, comma 1-bis (4,20, 4,65 e 5,90 per cento) e quella di cui all’art. 45 (1,9%) e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell’articolo 16, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale. Resta fermo, comunque, l’incremento massimo di 0,92 punti percentuale, rispetto alle aliquote di cui sopra sulla base del combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell’articolo 16.

	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. Resta in ogni caso fermo il potere di variazione dell'aliquota di cui all'articolo 16, comma 3. 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 del decreto legislativo del 6 maggio 2011, n. 68). Si ricorda che per le regioni Campania, Molise e Calabria si sono verificate le condizioni per l'applicazione delle disposizioni recate dall'articolo 2, comma 86, della legge 191/2009, secondo le procedure di cui all'articolo 1, comma 174, della legge 311/2004, con la conseguente applicazione per l'anno 2015 della maggiorazione dell'aliquota Irap nella misura dello 0,15 punti percentuali;
Colonna 8	Indicare l'imposta lorda spettante a ciascuna regione o provincia autonoma.
Colonna 9	Indicare l'importo delle eventuali detrazioni istituite con apposite leggi regionali o provinciali, come desumibili dall'apposita tabella riportata in appendice alle istruzioni.
Colonna 10	Riportare l'importo di eventuali crediti d'imposta regionali istituiti con apposite leggi regionali o provinciali.
Colonna 11	L'imposta al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta indicati nelle colonne 9 e 10, spettante a ciascuna regione o provincia autonoma.



Qualora si debba effettuare la ripartizione regionale con riferimento ad un numero di regioni superiori a 8, occorre indicare i predetti importi compilando un modulo aggiuntivo.

Crediti di imposta ai fini Irap	Nel caso di introduzione da parte di leggi regionali e provinciali (per le province autonome di Trento e Bolzano) di un credito d'imposta ai fini Irap, il contribuente che intende avvalersi di tale credito deve provvedere, dopo aver effettuato la ripartizione territoriale della base imponibile con riguardo alla regione (o alla provincia autonoma) di produzione cui si riferisce il credito ed aver determinato la corrispondente imposta netta, a compilare un ulteriore rigo in cui va indicato: • in colonna 1, il codice identificativo della regione o della provincia autonoma (vedere tabella codice regione o provincia autonoma nel frontespizio); • in colonna 6, la codifica desunta dall'apposita tabella identificativa del credito applicabile; • in colonna 10, l'importo del credito di imposta utilizzato preceduto dal segno meno.
--	--

SEZIONE II – DATI CONCERNENTI IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DETERMINATA NEI QUADRI IQ, IP, IC, IE E IK (SEZIONI II E III)

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Totale imposta				,00
	IR22	Credito d'imposta	Credito Ace	Altri crediti	3	,00
		1	,00	2	,00	,00
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24				,00
	IR25	Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero	3	,00
		1	,00	2	,00	,00
	IR26	Importo a debito				,00
	IR27	Importo a credito				,00
	IR28	Eccedenza di versamento a saldo				,00
	IR29	Credito di cui si chiede il rimborso				,00
	IR30	Credito da utilizzare in compensazione				,00
	IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale				,00

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

IR21 Totale imposta				,00
rigo IR21	Indicare la somma degli importi di colonna 11 dei righi da IR1 a IR8.			
IR22 Credito d'imposta		Credito Ace	Altri crediti	3
		1	2	
		,00	,00	,00
rigo IR22	- in colonna 1 va indicata la quota (pari a un quinto dell'importo indicato nelle colonne 4 e 5 del rigo IS85) del credito d'imposta utilizzata in diminuzione dell'Irap, derivante dalla trasformazione dell'eccedenza ACE di cui all'art. 1, co. 4, del D.L. 201/2011, come modificato dall'art. 19 del D.L. 91/2014; - in colonna 2, oltre all'importo di colonna 1, va indicato l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello Unico 2016 utilizzati a scomputo dell'Irap dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, fino a concorrenza dell'imposta di cui al rigo IR21. Non devono essere riportati in questo rigo i crediti utilizzati in compensazione con il modello F24. - in colonna 3 la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo. Tale somma non può essere superiore all'importo di cui al rigo IR21.			
IR23 Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				,00
Rigo IR23	Indicare l' eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione non richiesta a rimborso (importo di rigo IR30 del modello Irap 2015), compresa l'eventuale eccedenza di imposta			

QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE

Sezione II – Dati concernenti il versamento dell’imposta determinata nei quadri IQ, IP, IC, IE e IK (sezioni II e III)

ricevuta a seguito di operazioni straordinarie, evidenziata nel rigo IS39 del quadro IS. L'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione richiesta in compensazione (importo di rigo IR30 del modello Irap 2015) da parte di contribuenti per i quali non sussiste più l'obbligo di presentazione della dichiarazione Irap deve essere indicata nella sezione II del quadro RX del modello Unico.													
IR24 Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24 ,00													
rigo IR24	Indicare l' ammontare della eccedenza utilizzata in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione e indicato nella colonna "Importi a credito compensati" dei modelli di versamento F24.												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">IR25 Acconti versati</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">Acconti sospesi</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">Credito riversato da atti di recupero</td> <td style="width: 30%; text-align: right;">3</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1</td> <td style="text-align: center;">2</td> <td style="text-align: center;">3</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">,00</td> <td style="text-align: center;">,00</td> <td style="text-align: center;">,00</td> <td style="text-align: right;">,00</td> </tr> </table>		IR25 Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero	3	1	2	3		,00	,00	,00	,00
IR25 Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero	3										
1	2	3											
,00	,00	,00	,00										
rigo IR25	Colonna 1	Indicare l' importo degli acconti dovuti ma non versati a seguito della sospensione dei termini disposta da specifici provvedimenti emanati per eventi eccezionali.											
	Colonna 2	Indicare l'ammontare corrispondente al credito riversato, al netto delle somme pagate a titolo di sanzione e interessi , qualora nel corso del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione siano state pagate somme richieste con appositi atti di recupero emessi a seguito dell'indebito utilizzo in compensazione di crediti Irap esistenti ma non disponibili (ad es. utilizzo di crediti in misura superiore al limite annuale di 700.000 euro, previsto dall'art. 34 della legge 388/2000). Attraverso tale esposizione, la validità del credito oggetto di riversamento viene rigenerata ed equiparata a quella dei crediti formati nel periodo d'imposta relativo alla presente dichiarazione.											
	Colonna 3	Indicare la somma degli acconti versati o compensati in F24, ivi compreso l'importo indicato in colonna 1 e colonna 2.											
IR26 Importo a debito ,00													
rigo IR26	Indicare la differenza tra l'importo di rigo IR21 e la somma degli importi dei rigi IR22 colonna 3, IR23 e IR25, colonna 3 , quest'ultima somma diminuita dell'importo di rigo IR24, se a debito.												
IR27 Importo a credito ,00													
rigo IR27	Indicare la differenza tra l'importo di rigo IR21 e la somma degli importi dei rigi IR22 colonna 3, IR23 e IR25, colonna 3 , quest'ultima somma diminuita dell'importo di rigo IR24, se a credito.												
IR28 Eccedenza di versamento a saldo ,00													
rigo IR28	Va indicato l' ammontare dell'eccedenza di versamento a saldo , ossia l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione. Nel presente rigo va indicato, inoltre, l'eventuale ammontare di credito, relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, utilizzato in compensazione in misura superiore a quello che emerge dal rigo IR27 o in misura superiore al limite annuale di 700.000 euro previsto dall'art. 9, comma 2, del D.L. 35/2013, e spontaneamente riversato, secondo la procedura scritta nella C.M. 48/E/2002 e nella R.M. 452/E/2008. Si precisa che l'importo del credito riversato												

deve essere indicato al netto della sanzione e degli interessi eventualmente versati a titolo di ravvedimento.

IR29 Credito di cui si chiede il rimborso

,00

rigo IR29

La **somma degli importi dei righi IR27 e IR28** deve essere ripartita tra i righi IR29 e/o IR30 e/o IR31.

Indicare il credito di cui si chiede il rimborso. Si ricorda che, ovviamente, non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.

IR30 Credito da utilizzare in compensazione

,00

rigo IR30

Indicare il **credito da utilizzare in compensazione** ai sensi del D.Lgs. 241/1997, ovvero, in diminuzione dell'imposta dovuta per i periodi successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione.

Ad esempio, va indicata sia la parte di credito che il contribuente intende compensare ai sensi del D.Lgs. 241/1997 utilizzando il Mod. F24, sia quella che vuole utilizzare in diminuzione dell'acconto Irap dovuto per l'anno 2016 senza esporre la compensazione sul Mod. F24.



Nel presente rigo gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati.

IR31 Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale

,00

rigo IR31

Per i soggetti ammessi alla tassazione di gruppo ai sensi degli artt. da 117 a 142 del Tuir (consolidato nazionale e/o mondiale), va indicato il credito ceduto ai fini della compensazione dell'Ires dovuta dalla consolidante per effetto della tassazione di gruppo e indicato nel quadro GN (o nel quadro GC) del modello Unico SC.



Come chiarito dalla **C.M. 53/E/2004** il credito ceduto può essere utilizzato dalla consolidante a partire dall'inizio del periodo di imposta in cui viene esercitata l'opzione per la tassazione di gruppo e, quindi, anche in occasione del versamento degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in cui ha inizio il consolidato. In tal caso, quindi, il credito ceduto riportato nel presente rigo non trova indicazione nel quadro GN del modello Unico SC 2016 dal momento che tale quadro verrà compilato solo a decorrere dalla dichiarazione Unico SC 2017.



Per effetto di quanto disposto dall'articolo 7, lett. b), del D.M. 9 giugno 2004, nel **limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili** in conto fiscale e/o compensabili ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241 del 1997, pari a **700.000** euro (a decorrere dall'anno 2014, il limite di 516.456,90 euro previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 388/2000 è stato aumentato a 700.000 euro dall'art. 9, comma 2, del D.L. 35/2013), deve essere ricompreso anche l'ammontare del credito ceduto al gruppo consolidato.

QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE

Sezione III – Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK

SEZIONE III – RIPARTIZIONE REGIONALE DELLA BASE IMPONIBILE DETERMINATA SU BASE RETRIBUTIVA (ATTIVITÀ ISTITUZIONALE) NELLA SEZIONE I DEL QUADRO IK

Sez. III Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK	Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
	1	2	3	4	5	6
IR32		,00		,00	,00	,00
	(di cui compensata)	Totale acconti dovuti		Totale acconti		(di cui versati in Tesoreria)
	7	,00	8	,00	9	,00
	Versato in F24		Versato in Tesoreria		Importo a credito	
	12	,00	13	,00	14	,00
					Eccedenza di versamento a saldo	15
IR33		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR34		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR35		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR36		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR37		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR38		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR39		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00
IR40		,00		,00	,00	,00
	7	,00	8	,00	9	,00
	12	,00	13	,00	14	,00

La **sezione III** è riservata **alle amministrazioni pubbliche** che hanno determinato **il valore della produzione relativo all'attività istituzionale nella sezione I del quadro IK**, va indicata **la ripartizione regionale della base imponibile, dell'imposta dovuta**, dell'ammontare degli acconti e dei saldi effettuati, nonché dell'eventuale somma a credito che è possibile portare a riduzione dei versamenti successivi.

Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
1	2 ,00	3	4 ,00	5 ,00	6 ,00
IR32	(di cui compensata)	Totale acconti dovuti	Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito
7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00	
Versato in F24	Versato in Tesoreria	Importo a credito	Eccedenza di versamento a saldo		
12 ,00	13 ,00	14 ,00	15 ,00		

righi da IR32 a IR40	Colonna 1	Indicare il codice della regione , ovvero della provincia autonoma.
	Colonna 2	Indicare la base imponibile imputabile a ciascuna regione o provincia autonoma.
	Colonna 3	Indicare la codifica desunta dalla apposita tabella, identificativa dell'aliquota applicabile.
	Colonna 4	Indicare l'imposta imputabile a ciascuna regione o provincia autonoma determinata applicando alla base imponibile di colonna 2 l'aliquota d'imposta dell'8,5 per cento ovvero la minore aliquota deliberata a favore delle ASP con legge regionale o provinciale. L'imposta è pari a zero nel caso una legge regionale o provinciale abbia disposto a favore delle ASP l'esenzione dal versamento dell'Irap, ai sensi dell'art. 1, comma 299, della Legge 23 dicembre 2005.
	Colonna 5	Indicare l'eventuale credito d'imposta ai fini Irap , utilizzabile fino a concorrenza dell'imposta di cui a colonna 4, qualora introdotto da parte di leggi regionali e provinciali (per le province autonome di Trento e Bolzano), senza essere preceduto dal segno meno. In tale ipotesi, è necessario riportare in colonna 3 la codifica desunta dall'apposita tabella.
	Colonna 6	Indicare l'eccedenza relativa all'anno precedente indicata nelle colonne 14 e 15 dei righi da IR32 a IR40 del modello Irap 2015, nonché l'eccedenza ricevuta a seguito di operazioni straordinarie (importo di rigo IS39).
	Colonna 7	Indicare l'eccedenza di cui a colonna 6 utilizzata in compensazione interna con versamenti effettuati ai fini Irap.
	Colonna 8	Indicare il totale degli acconti mensili dovuti relativi a ciascuna regione o provincia autonoma.
	Colonna 9	Indicare l'ammontare degli acconti mensili effettuati a ciascuna regione o provincia autonoma.



Si precisa che nella presente colonna **non vanno riportati gli acconti non versati** in quanto compensati con l'eccedenza Irap relativa all'anno precedente.

QUADRO IR – RIPARTIZIONE TERRITORIALE

Sezione III – Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK

Colonna 10	Indicare l' ammontare degli acconti di cui a colonna 9 effettuati mediante versamento in Tesoreria o con altre modalità diverse dall'utilizzo del mod. F24 (ad esempio, bollettino postale).
Colonna 11	Indicare l' ammontare dell'Irap dovuta a saldo derivante dalla differenza, se positiva, tra l'importo della colonna 4 e la somma degli importi di colonna 5, 6 e 9.
Colonna 12	Indicare l' ammontare dell'Irap a saldo versata mediante utilizzo del mod. F24.
Colonna 13	Indicare l' ammontare dell'Irap a saldo versata in Tesoreria o con altre modalità diverse dall'utilizzo del mod. F24 (ad esempio, bollettino postale).
Colonna 14	Indicare l' ammontare dell'Irap a credito derivante dalla differenza, se positiva, tra la somma degli importi di colonna 5, 6 e 9 e l'importo della colonna 4.
Colonna 15	Indicare l' ammontare dell'eccedenza di versamento a saldo ossia l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione.

Tali dati sono replicati su 9 righi; qualora l'ente debba calcolare la ripartizione regionale con riferimento ad un numero di regioni superiore a 9, dovrà indicare i predetti importi compilando un modulo aggiuntivo.

Le istruzioni precisano anche che:

1. gli **eventuali crediti** evidenziati nella presente sezione non possono essere utilizzati per diminuire i versamenti successivi relativi all'attività non istituzionale;
2. nel caso in cui **sia stato effettuato erroneamente un duplice versamento** a titolo di acconto mensile Irap o un versamento in misura superiore a quanto effettivamente dovuto, le amministrazioni pubbliche potranno far valere l'acconto versato in eccedenza, a titolo di saldo dell'imposta;
3. qualora **sia stato effettuato un erroneo versamento** su un conto regionale diverso da quello della regione avente diritto (ad esempio, somme intestate alla regione nella quale il dipendente ha il domicilio fiscale, ovvero errata indicazione del codice regione), l'ente che ha effettuato il versamento dovrà darne comunicazione alla regione a favore della quale sono state erroneamente imputate le somme; tale ultima regione, infatti, provvederà ad inoltrare richiesta di girofondi al dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - IGEP, Ufficio XII, il quale procederà alla sistemazione contabile delle partite segnalate. A tal fine, la regione dovrà indicare il numero del conto di tesoreria centrale da cui prelevare i fondi ed il numero del conto di tesoreria di destinazione. Analoga procedura va adottata qualora gli importi dovuti a titolo di acconto Irap siano stati erroneamente versati sui conti intestati "Irpef – addizionali regionali o Provincia autonoma", ovvero quando i versamenti siano stati eseguiti sul conto intestato "Irap - Amministrazioni pubbliche" anziché "Irap - altri soggetti" e viceversa. Per esigenze di semplificazione è peraltro opportuno che le richieste di rettifica delle Regioni vengano cumulate, per singolo tributo, con cadenza mensile e che vengano prodotte al predetto Ufficio del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con la stessa cadenza mensile.

Modalità di versamento

A decorrere dal **1° gennaio 2008** gli enti pubblici individuati dalle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, titolari di conti presso le tesorerie provinciali, al fine del versamento dell'Irap utilizzano il modello "F24 enti pubblici", approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 novembre 2007.

Il predetto modello di versamento può essere utilizzato anche dalle Amministrazioni centrali dello Stato, titolari di conti presso la tesoreria centrale, che non si avvalgono del “Service Personale Tesoro” per il pagamento delle retribuzioni del proprio personale.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 marzo 2009 è stato esteso l’utilizzo del modello F24 enti pubblici anche ad altre amministrazioni pubbliche nonché ad altre tipologie di tributi erariali.

Le Amministrazioni pubbliche, che non versano mediante modello F24, sono tenute a provvedere al versamento dell’Irap secondo le modalità indicate dal Decreto interministeriale 2 novembre 1998, n. 421, di attuazione dell’art. 30, comma 5, del D.Lgs. 446/1997.

SEZIONE IV – CODICE FISCALE DEL FUNZIONARIO DELEGATO

Sez. IV
Codice fiscale del
funzionario delegato

IR41

La **sezione IV** deve essere compilata qualora nell’ambito della stessa pubblica amministrazione vi siano più funzionari che, secondo le rispettive norme regolamentari, sono stati delegati, con provvedimento formale, ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell’Irap.

In tal caso, ferma restando la presentazione di una unica dichiarazione da parte del soggetto cui è attribuita la rappresentanza legale dell’amministrazione, ciascun funzionario delegato compilerà un distinto quadro IR (ad esclusione della sezione I), in cui riportare i dati relativi ai versamenti effettuati.

Pertanto, nel **rigo IR41** deve essere **riportato il codice fiscale del funzionario delegato a cui si riferiscono i dati esposti nelle predette sezioni II e III del presente quadro.**

IAP R 2016

Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

Code	Year	Country	Value
1	2010	USA	1.0
2	2011	USA	1.0
3	2012	USA	1.0
4	2013	USA	1.0
5	2014	USA	1.0
6	2015	USA	1.0
7	2016	USA	1.0
8	2017	USA	1.0
9	2018	USA	1.0
10	2019	USA	1.0
11	2020	USA	1.0
12	2021	USA	1.0
13	2022	USA	1.0
14	2023	USA	1.0
15	2024	USA	1.0
16	2025	USA	1.0
17	2026	USA	1.0
18	2027	USA	1.0
19	2028	USA	1.0
20	2029	USA	1.0
21	2030	USA	1.0
22	2031	USA	1.0
23	2032	USA	1.0
24	2033	USA	1.0
25	2034	USA	1.0
26	2035	USA	1.0
27	2036	USA	1.0
28	2037	USA	1.0
29	2038	USA	1.0
30	2039	USA	1.0
31	2040	USA	1.0
32	2041	USA	1.0
33	2042	USA	1.0
34	2043	USA	1.0
35	2044	USA	1.0
36	2045	USA	1.0
37	2046	USA	1.0
38	2047	USA	1.0
39	2048	USA	1.0
40	2049	USA	1.0
41	2050	USA	1.0
42	2051	USA	1.0
43	2052	USA	1.0
44	2053	USA	1.0
45	2054	USA	1.0
46	2055	USA	1.0
47	2056	USA	1.0
48	2057	USA	1.0
49	2058	USA	1.0
50	2059	USA	1.0
51	2060	USA	1.0
52	2061	USA	1.0
53	2062	USA	1.0
54	2063	USA	1.0
55	2064	USA	1.0
56	2065	USA	1.0
57	2066	USA	1.0
58	2067	USA	1.0
59	2068	USA	1.0
60	2069	USA	1.0
61	2070	USA	1.0
62	2071	USA	1.0
63	2072	USA	1.0
64	2073	USA	1.0
65	2074	USA	1.0
66	2075	USA	1.0
67	2076	USA	1.0
68	2077	USA	1.0
69	2078	USA	1.0
70	2079	USA	1.0
71	2080	USA	1.0
72	2081	USA	1.0
73	2082	USA	1.0
74	2083	USA	1.0
75	2084	USA	1.0
76	2085	USA	1.0
77	2086	USA	1.0
78	2087	USA	1.0
79	2088	USA	1.0
80	2089	USA	1.0
81	2090	USA	1.0
82	2091	USA	1.0
83	2092	USA	1.0
84	2093	USA	1.0
85	2094	USA	1.0
86	2095	USA	1.0
87	2096	USA	1.0
88	2097	USA	1.0
89	2098	USA	1.0
90	2099	USA	1.0
91	2100	USA	1.0
92	2101	USA	1.0
93	2102	USA	1.0
94	2103	USA	1.0
95	2104	USA	1.0
96	2105	USA	1.0
97	2106	USA	1.0
98	2107	USA	1.0
99	2108	USA	1.0

Mod N | |

Esonero

QUADRO IS – PROSPETTI VARI

Quadro IS

Sez. IV Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento	IS21	Tipo di beni	1		2		Valore fiscale dante causa									
							,00									
	IS22	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale						
					,00		,00		,00	,00						
	Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale							
			,00		,00		,00	,00								
	IS23	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva							,00							
	IS24	Tipo di beni	1		2		Valore fiscale dante causa									
							,00									
	IS25	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale						
					,00		,00		,00	,00						
	Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale							
			,00		,00		,00	,00								
	IS26	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva							,00							
Sez. V Dati per l'applicazione della Convenzione con gli Stati Uniti	IS29	Ammontare dei costi del lavoro dipendente e assimilati indeducibili							,00							
	IS30	Interessi passivi e altri oneri finanziari indeducibili							,00							
	IS31	Importo accreditabile							,00							
Sez. VI Rideterminazione dell'acconto	IS32	Valore della produzione rideterminato		1		Imposta rideterminata		2		Acconto rideterminato		3				
												,00				
Sez. VII Opzioni	IS33	Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)							Opzione		Revoca					
	IS34	Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)							Opzione		Revoca					
	IS35	Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs n. 446)							Opzione		Revoca					
Sez. VIII Codici attività	IS36	Sezione	Codice attività				Sezione	Codice attività				Sezione	Codice attività			
Sez. IX Operazioni straordinarie	IS37	Codice fiscale cedente				Credito ricevuto										
		1				2				,00						
	IS38	Codice fiscale cedente				Credito ricevuto										
		1				2				,00						
	IS39	TOTALE				Credito ricevuto				,00						
Sez. X GEIE	IS40	Codice fiscale				Quota GEIE										
		1				2				,00						
	IS41	Codice fiscale				Quota GEIE										
		1				2				,00						
	IS42					Totale quota GEIE				3						
						2				,00						
Sez. XI Deduzioni/Detrazioni/ Crediti d'imposta regionali	IS43	Codice regione	Codice deduzione	Codice detrazione	Codice credito d'imposta	Deduzione/detrazione/ credito d'imposta regionale										
		1	2	3	4	5										
						,00										
	IS44	Codice regione	Codice deduzione	Codice detrazione	Codice credito d'imposta	Deduzione/detrazione/ credito d'imposta regionale										
		1	2	3	4	5										
						,00										
IS45	Codice regione	Codice deduzione	Codice detrazione	Codice credito d'imposta	Deduzione/detrazione/ credito d'imposta regionale											
	1	2	3	4	5											
					,00											

Sez. XII
Errori contabili

IS56	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1 giorno	mese	anno	2 giorno	mese	anno	3		
IS57	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS58	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS59	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS60	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS61	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS62	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS63	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS64	Data inizio periodo d'imposta Data fine periodo d'imposta Codice fiscale Errori contabili 1 giorno mese anno 2 giorno mese anno 3 4								
IS65	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS66	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS67	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS68	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS69	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS70	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS71	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS72	Data inizio periodo d'imposta Data fine periodo d'imposta Codice fiscale Errori contabili 1 giorno mese anno 2 giorno mese anno 3 4								
IS73	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS74	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS75	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS76	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS77	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS78	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00
IS79	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato				
	1	2	3	4	5				,00

QUADRO IS – PROSPETTI VARI

Generalità

Sez. XIII Zone franche urbane	IS80	Codice ZFU 1	Codice Regione 2	Valore della produzione netta esente fruito 3	Codice Aliquota 4	Aliquota 5	Ammontare agevolazione 6
				,00			,00
			Agevolazione utilizzata per versamento acconti 7		Differenza col. 7 - col. 6 8		
			,00		,00		
	IS81	1	2	3	4	5	6
				,00			,00
		7		8			
		,00		,00			
	IS82	1	2	3	4	5	6
				,00			,00
	7		8				
	,00		,00				
IS83	1	2	3	4	5	6	
			,00			,00	
	7		8				
	,00		,00				
IS84	Totale agevolazione						
							,00
Sez. XIV Credito ACE	IS85	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente 1	3° periodo d'imposta precedente 2	2° periodo d'imposta precedente 3	1° periodo d'imposta precedente 4	Presente periodo d'imposta 5
			,00	,00	,00	,00	,00
IS86	Credito residuo	1	2	3	4	5	
		,00	,00	,00	,00	,00	
Sez. XV Recupero deduzioni extracontabili	IS87					Componente negativo 1	Componente positivo 2
						,00	,00
Sez. XVI Patent Box	IS88					Valore della produzione escluso 1	Plusvalenze escluse 2
						,00	,00
Sez. XVII Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	IS89	Eccedenza precedente dichiarazione 1	di cui compensata nel mod. F24 2	Credito presente dichiarazione 3	Credito da utilizzare in compensazione 4	Credito ceduto al consolidato 5	
		,00	,00	,00	,00	,00	

GENERALITÀ

Il presente quadro si compone dei seguenti prospetti:

- Deduzioni – art. 11 D.Lgs. 446/97;
- Ripartizione territoriale del valore della produzione;
- Società di comodo;
- Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento;
- Dati per l'applicazione della Convenzione con gli Stati Uniti;
- Rideterminazione dell'acconto;
- Opzioni;
- Codici attività
- Operazioni straordinarie;
- GEIE;
- Deduzioni/Detrazioni/Crediti d'imposta regionali;
- Errori contabili;
- Zone Franche Urbane;
- Credito ACE;

- Recupero deduzioni extracontabili;
- Patent box;
- Credito d'imposta (art. 1, co. 21, L. 190/2014).

Il quadro stesso rappresenta una sorta di incrocio obbligato per la compilazione dei quadri di determinazione del valore della produzione netta.

Pertanto, in ordine logico, lo stesso deve essere compilato prima degli altri.

SEZIONE I – DEDUZIONI ART. 11 D.LGS. 446/1997

Sez. I Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97	IS1	Contributi assicurativi	1		2	Deduzione	
							,00
	IS2	Deduzione forfetaria	1		2	Deduzione	
							,00
	IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali	1		2	Deduzione	
							,00
	IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1		2	Deduzione	
							,00
	IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	1		2	Deduzione	
							,00
	IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1		2	Deduzione	
							,00
	IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1		2	Deduzione	
							,00
	IS8	Somma dei righi IS1 col. 2, IS2 col. 3, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 2					,00
	IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni					,00
	IS10	Totale deduzioni (IS8 – IS9)					,00

La presente sezione va compilata da tutti i soggetti (esclusi quelli tenuti alla compilazione del quadro IK) che hanno usufruito delle deduzioni disposte dall'art. 11 del D.Lgs. 446, ad esclusione della deduzione di cui al comma 4-bis del citato art. 11.

Le **deduzioni** previste dall' **articolo 11**, fruibili per il periodo d'imposta 2015, sono le seguenti:

- **deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro** [comma 1, lettera. a), n. 1)];
- **deduzione forfetaria** di 7.500 o 15.000 euro, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato; tali importi sono stati incrementati, rispettivamente, a 13.500 euro e 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni [comma 1, lettera. a), nn. 2) e 3)];
- **deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali** [comma 1, lettera. a), n. 4)];
- **deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo** [comma 1, lettera. a), n. 5)];
- **deduzione di 1.850 euro** per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti (comma 4-bis.1);
- **deduzione per incremento base occupazionale** (comma 4-quater);
- **deduzione del costo residuo per il personale dipendente** (comma 4-octies, introdotto dall'art. 1, comma 20, L. 190/2014).



NUOVA DEDUZIONE DEL COSTO RESIDUO PER IL PERSONALE DIPENDENTE

Il nuovo articolo 11, comma 4-octies, D.Lgs. 446/1997, introdotto dalla L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), ha previsto la deducibilità integrale del costo del lavoro sostenuto per il personale dipendente a tempo indeterminato.

La nuova deduzione è riconosciuta ai soggetti Irap che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9, D.Lgs. 446/1997, ovvero a:

- società di capitali (srl, spa, sapa, cooperative, mutue assicurazioni, ecc.) ed enti commerciali;
- imprese individuali e società di persone (snc, sas) incluse le società semplici, a prescindere dal metodo, fiscale o da bilancio adottato;
- banche ed altri enti / società finanziari;
- imprese di assicurazione;
- lavoratori autonomi, sia in forma individuale che associata;
- produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli in regime di esonero.

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 22/E/2015, la deduzione spetta anche alle imprese che operano in concessione e a tariffa.

Sono invece esclusi dal beneficio i soggetti la cui base imponibile Irap è determinata con il metodo retributivo ex artt. 10 e 10-bis, D.Lgs. 446/1997: gli enti non commerciali che esercitano esclusivamente attività istituzionale, le Amministrazioni pubbliche e Enti pubblici.

La deduzione in esame è riconosciuta in misura pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente a tempo indeterminato ed alcune deduzioni previste dall' 11, commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater: *“se la sommatoria delle deduzioni vigenti è inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino a concorrenza dell'intero importo dell'onere sostenuto”* (Circolare n. 22/E/2015).

La modalità di deduzione è pertanto organizzata su due piani:

- 1) nel quadro IS il contribuente opera le deduzioni specifiche già previste dal decreto Irap: per esempio i contributi assicurativi Inail o le spese per apprendisti, disabili e personale addetto alla ricerca;
- 2) nel rigo IS7 il contribuente procede poi a quantificare l'eccedenza tra il costo complessivo dei lavoratori a tempo indeterminato (quote Tfr comprese) e quanto già dedotto nelle precedenti sezioni del modello Irap.

Per costo complessivo dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato si intende l'importo contabilizzato nella voce B.9 di Conto economico, composto da:

- retribuzioni, contributi previdenziali;
- costi riferiti a mensilità aggiuntive, ferie e permessi;
- accantonamento al Fondo TFR, nel periodo d'imposta di imputazione dello stesso a Conto economico e non in quello in cui il TFR è erogato al dipendente.

Casi particolari

- **Distacco del personale**
La deduzione è riconosciuta all'impresa distaccante relativamente ai costi sostenuti per i dipendenti distaccati a tempo indeterminato.
- **Somministrazione di personale**
Il beneficio spetta a condizione che il rapporto esistente tra il datore di lavoro (somministratore) e il dipendente sia a tempo indeterminato, a prescindere dal

fatto che il contratto tra il somministratore e l'utilizzatore sia a tempo determinato o indeterminato.

La deduzione, per il periodo di impiego del personale somministrato, spetta all'utilizzatore.



- per ciascun dipendente, l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1, 4-bis.1 e 4-quater non può comunque eccedere il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro (principio della deduzione nel limite del costo);
- la fruizione delle deduzioni di cui ai citati nn. 2), 3) e 4) del comma 1, lettera a), dell'art. 11 è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui ai commi 1, lettera a), n. 5), e 4-bis.1 (principio della alternatività).



Circolare 8/2013

Nel caso di soggetto residente che svolge anche attività all'estero le deduzioni sono riconosciute limitatamente al personale impiegato nel territorio dello Stato.

Rigo IS1

IS1 Contributi assicurativi

1

Deduzione

2

,00

rigo IS1	Colonna 1	Va indicato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce della deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro di cui al n. 1) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11. Trattasi, ad esempio, dei contributi: • Inail, • Enpaia per il settore agricolo.
		Distacco di personale e lavoro interinale In caso di distacco di personale o di lavoro interinale, la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale.
		Ditte individuali e imprese familiari Deve essere conteggiato anche il numero del titolare e dei collaboratori, se tenuti al versamento dei contributi
	Colonna 2	Va indicato l'importo della deduzione. La deduzione spetta sempreché i predetti contributi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile. Si precisa che tale deduzione non è alternativa rispetto alle altre deduzioni previste dall'articolo 11.

		Ditte individuali e imprese familiari Nel presente rigo vanno, altresì, riportati i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro relativi alla posizione personale del dichiarante, nonché per i collaboratori dell'impresa familiare, indicando in colonna 1 il numero dei predetti soggetti per cui si fruisce della deduzione in argomento.	
		Criterio di rilevanza – R.M. 265/2009 Per i soggetti esercenti arti e professioni i contributi assicurativi rilevano, in base al criterio di cassa, nel periodo d'imposta in cui sono versati, nei limiti dei contributi dovuti. Per le imprese , i contributi vanno assunti in base al principio della competenza, sempre nei limiti dei contributi dovuti.	
		Enti non commerciali	
		Dipendenti impiegati nell'attività commerciale	Per gli enti non commerciali tale deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale, in quanto per detti soggetti che svolgono solo l'attività istituzionale e che determinano il valore della produzione con il metodo "retributivo" le retribuzioni e i redditi di cui alla sezione I del quadro IE sono già al netto dei contributi assicurativi.
		Dipendenti impiegati anche nella attività istituzionale	In caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, D.Lgs. 446 (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Rigo IS2-IS3

IS2	Deduzione forfetaria		soggetti al "de minimis"	Deduzione
		1	di cui 2	3
			,00	,00
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			Deduzione
				2
				,00

righe IS2 e IS3	Colonna 1	va indicato il numero dei dipendenti per i quali si fruisce di almeno una delle seguenti deduzioni: - deduzione forfetaria di cui ai nn. 2) e 3) della lettera a) del comma 1 dell'art. 11 (7.500 o 15.000 euro su base annua per ogni dipendente a tempo indeterminato); tali importi sono stati incrementati, rispettivamente, a 13.500 e 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni (D.L. 228/2012); - deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro relativi ai dipendenti a tempo indeterminato di cui al n. 4) della lettera a) del comma 1 dell'art. 11
------------------------	-----------	---



LA DEDUZIONE FORFETARIA

Beneficiari	Tutti i soggetti passivi Irap di cui all'articolo 3, comma 1, tranne i casi di esclusione
Soggetti esclusi	Sono escluse 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. In merito alla esclusione delle imprese operanti in concessione e a tariffa dalla fruizione delle nuove agevolazioni (deduzione forfetaria e deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali per ogni dipendente a tempo indeterminato) si precisa che: • nell'ipotesi in cui svolgano, oltre all'esercizio delle attività regolamentate, anche altre attività liberalizzate, potranno fruire delle nuove deduzioni solo relativamente al costo del fattore lavoro impiegato in queste ultime; • in caso di dipendenti impiegati promiscuamente sia nelle attività regolamentate sia nelle attività liberalizzate, sarà possibile fruire delle nuove agevolazioni in misura proporzionalmente corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi derivanti dall'attività liberalizzata e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi conseguiti (C.m. 61/2007). Le imprese sopra citate dovranno pertanto indicare nella colonna 1 dei righi IS2 e IS3 esclusivamente il numero dei dipendenti impiegati nelle attività liberalizzate o promiscuamente nelle attività liberalizzate e regolamentate.
Misura base	Spetta una deduzione di 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentata a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni.



CASO PRATICO

Alfa Srl localizzata in Lombardia che presenta i seguenti 12 dipendenti a tempo indeterminato:

- 5 maschi di età superiore a 35 anni
- 5 femmine
- 2 maschi di età inferiore a 35 anni

Deduzione spettante: $5 \times 7.500 \text{ €} + 7 \times 13.500 \text{ €} = 132.000 \text{ €}$

rigo IS2	colonna 2	va indicato l'importo della deduzione più elevata (15.000 o 21.000 €) già compresa nella colonna 3
-----------------	-----------	--

Misura aumentata	L'importo della deduzione può essere aumentato fino a 15.000 euro per i lavoratori a tempo indeterminato impiegati nelle regioni: • Abruzzo • Basilicata • Calabria • Campania • Molise
-------------------------	--

	• Puglia • Sardegna • Sicilia. Tale misura è aumentata a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni. Con riferimento a tale più elevata deduzione, si precisa che la stessa: • non spetta, oltretutto ai soggetti esclusi dalla deduzione in genere, anche alle banche, agli altri enti finanziari e alle imprese di assicurazione (che potranno, tuttavia, usufruire della deduzione di 7.500/13.500 euro); • è alternativa a quella base sopra commentata, in relazione ai singoli lavoratori dipendenti, senza che vi sia l'obbligo di effettuare un'unica scelta valida per tutti i dipendenti; • è soggetta alle nuove regole che la Commissione europea, con il regolamento (CE) n. 1998/2006, ha emanato in materia di aiuti "de minimis" e che prevedono, tra l'altro, per ogni impresa, un importo massimo di aiuti concessi a titolo de minimis non superiore a 200.000 euro (100.000 euro per le imprese attive nel settore del trasporto su strada) nell'arco di tre esercizi finanziari (C.M. 61/2007). Il risparmio di imposta rilevante ai fini della verifica del predetto limite di 200.000 euro va calcolato sull'intero importo della deduzione richiesta (C.M. 38/E/2010)
Obbligo di ragguaglio della misura della deduzione	Sia la deduzione forfetaria di base, sia quella maggiorata, vanno ragguagliate: • in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, in quanto le deduzioni spettano su base annua; • nel caso in cui i lavoratori non siano impiegati per l'intero periodo d'imposta; in tale ipotesi vanno considerati gli effettivi giorni di calendario in cui i medesimi fanno parte della forza lavoro; • nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, le deduzioni vanno ridotte in misura proporzionale.



CASO PRATICO

Dipendente a tempo indeterminato assunto dal 1/7/2015.

Deduzione spettante: $7.500 \text{ €} * 184/365 = 3.780,82 \text{ €}$

Enti non commerciali	Ai sensi del medesimo comma 4-bis. 2, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) del D.Lgs. 446 sia la deduzione forfetaria di base, sia quella maggiorata, spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 446, (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).
Co.co.co.	R.M. 132/2008: le deduzioni previste dall'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, 3 e 4, non possono trovare applicazione in relazione a rapporti diversi da quelli di lavoro dipendente a tempo indeterminato (es. collaborazioni coordinate e continuative).

rigo IS2	colonna 3	va indicato l'importo delle deduzioni corrispondenti.
rigo IS3	colonna 2	



DEDUZIONE DEI CONTRIBUTI ASSISTENZIALI E PREVIDENZIALI

Beneficiari	Tutti i soggetti passivi Irap di cui all'articolo 3, comma 1, tranne i casi di esclusione
Soggetti esclusi	Sono escluse 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. In merito alla esclusione delle imprese operanti in concessione e a tariffa dalla fruizione delle nuove agevolazioni si precisa che: • nell'ipotesi in cui svolgano, oltre all'esercizio delle attività regolamentate, anche altre attività liberalizzate, potranno fruire delle nuove deduzioni solo relativamente al costo del fattore lavoro impiegato in queste ultime; • in caso di dipendenti impiegati promiscuamente sia nelle attività regolamentate sia nelle attività liberalizzate, sarà possibile fruire delle nuove agevolazioni in misura proporzionalmente corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi derivanti dall'attività liberalizzata e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi conseguiti. Le imprese sopra citate dovranno pertanto indicare nella colonna 1 dei righi IS2 e IS3 esclusivamente il numero dei dipendenti impiegati nelle attività liberalizzate o promiscuamente nelle attività liberalizzate e regolamentate.
Misura della deduzione	È ammessa la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro e relativi ai dipendenti a tempo indeterminato.
Criterio di computo	Per i soggetti esercenti arti e professioni i contributi assistenziali e previdenziali rilevano, in base al criterio di cassa, nel periodo d'imposta in cui sono versati, nei limiti dei contributi dovuti. Per le imprese, i contributi vanno assunti in base al principio della competenza, sempre nei limiti dei contributi dovuti.
Enti non commerciali	Per gli enti non commerciali, tale deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale in quanto per detti soggetti che svolgono solo l'attività istituzionale e che determinano il valore della produzione con il metodo "retributivo" le retribuzioni e i redditi di cui alla sezione I del quadro IE sono già al netto dei contributi assistenziali e previdenziali. In caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 446, (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Tipo di contributi	La deduzione spetta sia per i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro in ottemperanza a disposizioni di legge, sia per i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al D.Lgs. 252/2005, ed 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.
Co.co.co.	R.M. 132/2008: le deduzioni previste dall'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 2, 3 e 4, del D.Lgs. 446 del 1997 non possono trovare applicazione in relazione a rapporti diversi da quelli di lavoro dipendente a tempo indeterminato (es. co.co.co.)

Rigo IS4-IS5

IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1	Personale addetto alla ricerca e sviluppo	2	3	Deduzione
			di cui	,00		,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti				2	Deduzione
						,00

righe IS4 e IS5	Colonna 1	Va indicato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce di una delle seguenti deduzioni: - deduzione di cui al n. 5) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 (deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, al personale impiegato con contratto di formazione e lavoro ed al personale addetto alla ricerca e sviluppo); - deduzione di cui al comma 4-bis.1 dell'art. 11 (deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino a 5 dipendenti). Nella colonna 2 del rigo IS4 va dettagliato (a titolo di "di cui") il numero degli addetti alle attività di ricerca e sviluppo
	Colonna 3 e colonna 2	Va indicato l'importo delle deduzioni corrispondenti (lo sfasamento della numerazione dipenda dalla esistenza di un "di cui" al rigo IS4 non presente al rigo IS5)

APPRENDISTI

Sono deducibili tutti gli oneri sostenuti dal datore di lavoro nei confronti dell'apprendista (salari e stipendi, accantonamento Tfr, ...)

DISABILI

Sono deducibili le spese sostenute per i lavoratori disabili (definiti dall'art. 1 L. 68/1999 ovvero dall'art. 5 L. 482/1968).

R.M. 64/2006: se la disabilità sopravviene in costanza di rapporto, la deduzione spetta dal momento in cui il lavoratore ha acquisito lo status di disabile.

R.M. 139/2006: è possibile fruire della deduzione con riferimento al costo del lavoro per disabili impiegati in base a contratti diversi da quello di lavoro dipendente (co.co.co, borse studio, ...).

CONTRATTO FORMAZIONE LAVORO

Sono deducibili le spese sostenute per i lavoratori dipendenti assunti con contratto di formazione e lavoro. C.M. 13/2005: deduzione delle spese per il personale assunto con contratto di formazione lavoro spetta anche in caso di assunzioni con contratti di inserimento previsti L. 30/2003.

DIPENDENTI ADDETTI ALLA RICERCA E SVILUPPO

- sono compresi quelli per il predetto personale sostenuti da **consorzi tra imprese** costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo;
- la deduzione spetta a condizione che sussista un'apposita **attestazione di effettività** dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca la quale può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza di quest'ultimo organo sociale, 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, nelle forme previste dall'art. 13, comma 2, D.L. 79/1997, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale;
- la deduzione può essere operata sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla **ricerca di base** (intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla **ricerca applicata e sviluppo**, nel qual caso invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto (C.M. 10/2005 e 13/2005)



ATTESTAZIONE SPESE RICERCA E SVILUPPO CIRCOLARE 26/E/2012, PARAGRAFO 7

- L'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5, del decreto legislativo n. 446 del 1997 consente di dedurre dal valore della produzione ai fini Irap "... i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale 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, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale".
- Come chiarito nella circolare 13/E/2005, tale deduzione può essere operata sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base (intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata ed allo sviluppo (nel qual caso, invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto).
- La disposizione in esame opera a condizione che sussista un'apposita attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca, la quale può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero in mancanza di quest'ultimo organo sociale, 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, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del D.L. 79/1997 (che disciplina le misure fiscali a sostegno dell'innovazione delle imprese industriali), convertito, con modificazioni, dalla L. 140/1997, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale (CAF).
- L'attestazione prevista dall'articolo 11 è richiesta allo scopo di garantire l'effettività dei costi di ricerca e sviluppo e la corrispondenza degli stessi alla relativa documentazione contabile (cfr. Risoluzione n. 104/E/2009).

- L'articolo 13, comma 2, del D.L. 79/1997 subordina il riconoscimento del credito d'imposta per le spese relative all'attività di ricerca industriale e di sviluppo alla presentazione al Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di "una dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa e dal responsabile del progetto di innovazione". Lo stesso comma 2 impone, inoltre, di allegare, non solo "la relativa certificazione sottoscritta dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti, in quello dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro" ma anche "la perizia giurata di un professionista competente in materia, iscritto al relativo albo professionale, attestante la congruità e la inerenza delle spese alle tipologie ammissibili".
- Al riguardo si ritiene che il rinvio contenuto nell'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, circa il rilascio dell'attestazione nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del D.L. 79/1997, debba intendersi riferito solo alle formalità di stesura dell'attestazione stessa e non anche alla predisposizione della perizia giurata prevista dall'articolo da ultimo citato.

Deduzione forfetaria 1850 euro - rigo IS5

È riconosciuta ai contribuenti con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro, in misura pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente (con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato) impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque.

Modalità di computo	• Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro (e contratti di inserimento); • il limite di cinque lavoratori va calcolato al massimo su cinque lavoratori impiegati nel corso dell'anno; pertanto se il contribuente impiega più di 5 lavoratori dipendenti con contratti di diverso tipo è libero di scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione. • la deduzione spetta con riferimento ai dipendenti sia a tempo determinato che indeterminato
Ragguaglio	• in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi dei componenti positivi di cui al comma 4-bis.1 sono ragguagliati all'anno solare. • la deduzione è ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e, nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, è ridotta in misura proporzionale.



CASO PRATICO

Alfa Srl ha iniziato la propria attività in data 7 giugno 2015 e ha conseguito componenti positivi Irap per 325.000 euro.

Ragguaglio: $325.000 \text{ €} \times 365/208 = 570.312,50 \text{ €}$

Il contribuente non può beneficiare della deduzione.



CASO PRATICO

Alfa Srl ha iniziato la propria attività in data 7 giugno 2015 e ha conseguito componenti positivi Irap per 225.000 euro.

Ragguaglio: $325.000 \text{ €} \times 365/208 = 394.831,73 \text{ €}$

Il contribuente può beneficiare della deduzione.



CASO PRATICO

Alfa Srl ha conseguito nel periodo d'imposta 2015 componenti positivi Irap per 355.000 euro e ha impiegato 2 lavoratori per tutto l'anno e 1 lavoratore assunto da 5/5/2015.

Deduzione ammessa : $1.850 \text{ €} \times 2 + 1.850 \text{ €} \times 241/365 = 4.921,51 \text{ €}$

Enti non commerciali	La deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 446 (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini Irap e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).
----------------------	--

Passaggio da apprendistato a tempo indeterminato

Possibilità	Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro in corso d'anno decida, in relazione ai dipendenti inizialmente assunti come apprendisti, di trasformare il rapporto di lavoro a tempo indeterminato, potrà beneficiare della deduzione per apprendisti per tutto il periodo in cui i lavoratori sono assunti con tale qualifica e, successivamente, in alternativa: - della deduzione di 1.850 euro di cui al comma 4-bis.1, del medesimo articolo 11, - ovvero delle deduzioni relative al cuneo fiscale in proporzione ai giorni compresi nel periodo d'imposta considerato in cui i lavoratori risultano impiegati a tempo indeterminato
Apprendista + deduzione forfetaria 1850 €	Nella prima ipotesi (deduzione per apprendista e deduzione di 1.850 euro), ai fini della compilazione della colonna 1 del presente rigo, il lavoratore a tempo indeterminato, per il quale si beneficia delle due deduzioni, va conteggiato una sola volta.
Apprendista + deduzione da cuneo fiscale	Nella seconda ipotesi (deduzione per apprendista e deduzione relativa al cuneo fiscale) il lavoratore va indicato per intero sia nella colonna 1 dei righe IS2 e IS3 sia nella colonna 1 dei righe IS4 e IS5.



Per i dipendenti per i quali si fruisce delle deduzioni indicate nei righe IS2 e IS3 non si può beneficiare delle deduzioni di cui ai righe IS4 (spese per apprendisti, disabili, personale con contratto formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo) e IS5 (deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti).

DEDUZIONI CUNEO FISCALE RIGHI IS2 E IS3

ALTERNATIVITÀ

DEDUZIONI APPRENDISTI,
DISABILI...
RIGO IS4

DEDUZIONE 1.850 EURO
RIGO IS 5

Tali deduzioni alternative sono invece **cumulabili** con:

- la deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie;
- la deduzione per incremento occupazionale.

Rigo IS6

IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1	Deduzione	2	,00
------------	--	---	-----------	---	-----

Colonna 1	Va indicato il numero dei soggetti per i quali si fruisce della deduzione per l'incremento occupazionale.
Colonna 2	Va indicato l'ammontare della deduzione spettante.

DEDUZIONE PER INCREMENTO OCCUPAZIONALE (comma 4-quater)

La deduzione per incremento occupazionale spetta a tutti i soggetti passivi Irap ad esclusione delle Amministrazioni pubbliche e gli enti pubblici (art. 3, comma 1, lett. e-bis, D.Lgs. 446/1997) e quindi a:

- società di capitali (srl, spa, sapa, cooperative, mutue assicurazioni, ecc.) ed enti commerciali;
- società di persone (snc, sas) incluse le società semplici;
- imprese individuali;
- lavoratori autonomi sia in forma individuale che associata;
- produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli in regime di esonero (volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro);
- enti non commerciali;
- società ed enti non residenti.

Condizioni

- effettuazione di nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- alla fine del periodo d'imposta in cui sono effettuate le nuove assunzioni, deve risultare incrementato il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto relativo al periodo d'imposta precedente e deve sussistere quindi una differenza positiva tra la consistenza di fine periodo d'imposta e la media del periodo d'imposta precedente.

La deduzione 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.

La suddetta 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 complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta di assunzione.

La deduzione spetta per ciascun nuovo lavoratore assunto, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.

Imprese neo-costituite

Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione 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.

La deduzione spetta quindi alle società neo-costituite solo qualora le stesse non derivino dall'assorbimento di attività di imprese preesistenti. In tal caso tutte le nuove assunzioni a tempo indeterminato costituiscono incremento occupazionale posto che la media di occupati nel periodo precedente è pari a zero.

Ammontare

La deduzione compete in misura pari al minore tra:

- il minore dei seguenti importi:

- il costo effettivo del personale neoassunto;
- valore massimo di 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto;
- l'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile.

Società controllate e collegate

L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Di conseguenza, la nuova assunzione a tempo indeterminato effettuata da una società del gruppo consentirà di fruire della suddetta deduzione purché:

- al termine del periodo d'imposta in cui è avvenuta la nuova assunzione il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato sia superiore alla consistenza dei lavoratori, aventi la medesima tipologia di contratto, mediamente occupati presso la stessa società nel periodo precedente;
- nel corso del periodo d'imposta relativo alla nuova assunzione nessun altro soggetto appartenente al gruppo abbia diminuito, in misura pari o superiore, il numero delle unità occupate con il medesimo contratto di lavoro a tempo indeterminato

Enti non commerciali

Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), assumono rilevanza, sia per l'attribuzione della deduzione che per il calcolo della base occupazionale, solo i dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale.

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 di cui all'articolo 10, comma 2. In tal caso, nella colonna 1 va riportato per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati.

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

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

Limiti

- per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1 e 4-bis.1 e 4-quater non può comunque eccedere il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro;
- per i dipendenti per i quali si fruisce delle deduzioni indicate nei righi IS2 e IS3 non si può beneficiare delle deduzioni di cui ai righi IS4 (spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo), e IS5 (deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti).

Resta comunque ferma la deduzione dei contributi assicurativi di cui al n. 1) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 e la deduzione per incremento occupazionale di cui al comma 4-quater del medesimo articolo 11.

Rigo IS7

IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	Deduzione	2	,00
-----	---	---	-----------	---	-----

Nel **rigo IS7, colonna 1**, va indicato il numero dei dipendenti per i quali si fruisce della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'articolo 11, comma 4-octies (si veda approfondimento pag. 270). Per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater.



NOVITÀ 2016 – IRAP DIPENDENTI PRODUTTORI AGRICOLI

Il comma 73 dell'art. 1 L. 208/2015 (legge di stabilità per il 2016), in vigore dal 1° gennaio 2016, ha previsto che tale deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70% della differenza prevista nel citato comma 4-octies, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Nella **colonna 2 del rigo IS7** va indicato l'importo della deduzione corrispondente.

Rigo IS8-IS9-IS10

IS8	Somma dei rigi IS1 col. 2, IS2 col. 3, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 2	,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai rigi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni	,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 – IS9)	,00

rigo IS8	Va indicata la somma degli importi riportati nei rigi IS1 colonna 2, IS2 colonna 3, IS3 colonna 2, IS4 colonna 3, IS5 colonna 2, IS6 colonna 2 e IS7 colonna 2.
rigo IS9	Va indicata la somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai commi 1, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11 riferite a ciascuno dei dipendenti per i quali si fruisce di una o più deduzioni rispetto alla retribuzione e agli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Per determinare la somma di tali eccedenze occorre procedere al calcolo, per ogni dipendente, della differenza tra le deduzioni e la retribuzione, oneri e spese a carico del datore di lavoro.



CASO PRATICO

Alfa Srl con sede in Sicilia presenta per il dipendente Rossi i seguenti costi:

- retribuzione lorda: 8.000 euro
- contributi prev. e ass.: 1.500 euro
- totale costo del lavoro: 9.500 euro

e decide di fruire delle seguenti deduzioni:

- deduzione maggiorata cuneo fiscale: 9.200 euro
- deduzione contributi prev.ass.: 1.500 euro
- totale: 10.700 euro

La società potrà portare in deduzione un importo massimo di 9.500 euro.

rigo IS10	IS8 - IS9
------------------	-----------

SEZIONE II – RIPARTIZIONE TERRITORIALE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE

Sez. II Ripartizione territoriale del valore della produzione	IS11	Ammontare complessivo delle retribuzioni	Eestero	¹	,00	Italia	²	,00
	IS12	Estensione complessiva dei terreni in metri quadri	Eestero		,00	Italia		,00
	IS13	Ammontare dei depositi di denaro e titoli	Eestero		,00	Italia		,00
	IS14	Ammontare degli impieghi o degli ordini eseguiti	Eestero		,00	Italia		,00
	IS15	Ammontare dei premi raccolti	Eestero		,00	Italia		,00

Art. 15 D.Lgs. 446/1997 → l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato

Nella presente sezione va ripartito, attraverso parametri indiretti, il valore della produzione tra le diverse Regioni in cui opera il contribuente.

Tali parametri sono così individuati:

Imprese industriali e commerciali, holding, lavoratori autonomi	→	Retribuzioni (imponibili previdenziali) spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, addetto con continuità a insediamenti produttivi operanti per almeno tre mesi nel territorio di ciascuna regione
Banche	→	Depositi in denaro e in titoli presso gli sportelli di ciascuna regione
Società finanziarie	→	Impieghi e finanziamenti concessi o ordini raccolti ed eseguiti dagli uffici di ciascuna regione
Assicurazioni	→	Premi raccolti dagli uffici di ciascuna regione
Imprese agricole	→	Estensione dei terreni ubicati in ciascuna regione

La presente sezione va quindi compilata:

- nel caso di esercizio da parte di soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato di attività produttive svolte nel territorio di più regioni (o province autonome) e/o all'estero, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi (ad esclusione dei soggetti tenuti alla compilazione del quadro IK);
- da parte di soggetti non residenti nel caso di esercizio di attività produttive nel territorio di più regioni (o province autonome) per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, ai sensi del comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. 446.

Attività svolte all'estero

Nei confronti dei soggetti residenti la quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero è scomputata dalla base imponibile complessiva ed è determinata, secondo il criterio previsto dall'articolo 4, comma 2, in misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti, rispettivamente, al personale dipendente (compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro, addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati all'estero e operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti spettanti al personale dipendente e agli altri soggetti addetti alle attività svolte sia nel territorio dello Stato che all'estero.

Se l'attività esercitata all'estero non è svolta con l'impiego di personale ovvero di collaboratori o asso-

ciati in partecipazione per almeno tre mesi, non si verifica la condizione per procedere all'esclusione da tassazione della quota del valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero.

Si considera svolta all'estero l'attività esercitata mediante l'**utilizzo di navi iscritte nel registro** di cui all'art. 1, comma 1, D.L. 457/1997. La quota parte del valore della produzione attribuibile all'utilizzo di dette navi, esclusa da tassazione, è determinata analiticamente sulla base di apposita contabilità separata, a norma dell'art. 5 del D.Lgs. 446; i componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di tali attività e di altre eventualmente svolte dalle anzidette imprese sono imputabili al valore della produzione che si considera prodotto all'estero per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei componenti positivi rilevanti ai fini Irap, specificamente riferibili alle attività che si considerano prodotte all'estero, e l'ammontare complessivo di tutti i componenti positivi rilevanti a tali fini.

Analoga disciplina si applica alle imprese che esercitano la **pesca oltre gli stretti** e a quelle che esercitano la **pesca mediterranea**.

Criterio di ripartizione per imprese industriali e commerciali, holding, lavoratori autonomi

IS11 Ammontare complessivo delle retribuzioni	Estero ¹	,00	Italia ²	,00
--	---------------------	-----	---------------------	-----

Retribuzioni (imponibili previdenziali) spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato (dipendente, assimilato, ...), addetto con continuità a insediamenti produttivi operanti per almeno tre mesi (anche non consecutivi) nel territorio di ciascuna Regione.

rigo IS11	Colonna 1	Indicare l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi e degli utili spettanti al personale dipendente (compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione per le attività produttive svolte all'estero, mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi
	Colonna 2	Indicare l'ammontare delle retribuzioni e degli altri importi spettanti ai menzionati soggetti addetti a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio dello Stato. Non vanno considerate le retribuzioni e gli altri importi relativi ai suindicati soggetti addetti all'attività esercitata mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. 457/1997 e alle imprese che esercitano la pesca oltre gli stretti e a quelle che esercitano la pesca mediterranea. I soggetti passivi non residenti che abbiano esercitato attività produttive nel territorio di più regioni (o province autonome) devono indicare soltanto il dato delle retribuzioni, dei compensi e degli utili relativi al personale dipendente, ai collaboratori e agli associati in partecipazione impiegati in Italia, compilando la sola colonna 2 del rigo IS11. Per i soli soggetti che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir, la quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero è determinata in misura proporzionalmente corrispondente all'estensione dei terreni ubicati all'estero rispetto a quella dei terreni ubicati sia nel territorio dello Stato che all'estero.

Criterio di ripartizione per attività agricole

IS12 Estensione complessiva dei terreni in metri quadri	Estero	,00	Italia	,00
--	--------	-----	--------	-----

L'Irap nel settore agricolo (titolari di reddito agrario: persone fisiche, società semplici ed equiparate, enti non commerciali) va ripartita tra le Regioni in base all'estensione dei terreni ubicati in ciascuna Regione senza riferimento alle classi colturali (C.M. 141/1998).

rigo IS12	Colonna 1	Indicare l'estensione dei terreni, calcolata in metri quadrati, situati all'estero
	Colonna 2	Indicare, da parte dei soggetti passivi non residenti, l'estensione dei terreni ubicati nello Stato.



I soggetti passivi non residenti sono tenuti a indicare il solo dato di colonna 2.

Criterio di ripartizione per Banche

IS13 Ammontare dei depositi di denaro e titoli	Estero	,00	Italia	,00
---	--------	-----	--------	-----

L'Irap nel settore bancario va ripartita tra le Regioni in base all'ammontare dei depositi in denaro (conti correnti, depositi a risparmio, certificati di deposito e buoni fruttiferi) e in titoli (rapporti di deposito, operazioni pronti contro termine) verso la clientela.

Per le **banche** (ad eccezione della banca d'Italia e dell'ufficio italiano dei cambi), la quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero va determinata in misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare, rilevato alla data di chiusura del periodo d'imposta, dei depositi in denaro e in titoli verso la clientela presso le filiali operanti all'estero rispetto all'ammontare complessivo di tutti i depositi in denaro e in titoli.

A questi effetti si tiene conto dei depositi a risparmio liberi e vincolati, dei certificati di depositi e buoni fruttiferi, dei conti correnti passivi liberi e vincolati e dei titoli (azionari, obbligazionari, altri) in conto deposito (a custodia, in amministrazione, a garanzia, connessi con l'attività di gestione di patrimoni mobiliari).

rigo IS13	Colonna 1	Indicare l'ammontare dei depositi in denaro e in titoli costituiti dalla clientela presso le filiali operanti all'estero
	Colonna 2	Indicare l'ammontare di tali depositi costituiti presso gli sportelli operanti nel territorio dello Stato. I soggetti passivi non residenti sono tenuti a indicare il solo dato di colonna 2.

Criterio di ripartizione per le società finanziarie

IS14 Ammontare degli impieghi o degli ordini eseguiti	Estero	,00	Italia	,00
--	--------	-----	--------	-----

L'Irap per gli enti e le società finanziarie va ripartita tra le Regioni in base all'ammontare degli impieghi (leasing, factoring, credito con garanzia ipotecaria, credito al consumo) e degli ordini eseguiti.

Per le **società e gli enti finanziari, diversi dalle banche**, per determinare la quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero occorre avere riguardo agli "impieghi" – intendendosi per tali i finanziamenti nelle varie forme in uso (credito al consumo, credito con garanzia ipotecaria, factoring, leasing, ecc.) – effettuati dalle singole filiali dislocate all'estero ovvero agli "ordini", successivamente eseguiti, raccolti dalle succursali ubicate all'estero.

Se per la promozione dei contratti la società o ente si avvale di agenti o mandatari, ai fini della ripartizione non assume rilevanza il luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale ma quello della sede in cui l'impiego è effettuato o l'ordine, successivamente eseguito, è raccolto.

rigo IS14	Colonna 1	Indicare l'ammontare degli "impieghi" e degli "ordini eseguiti" raccolti dalle filiali operanti all'estero
	Colonna 2	Indicare l'ammontare degli "impieghi" e degli "ordini eseguiti" raccolti dalla sede principale e dalle succursali ubicate nel territorio dello Stato. I soggetti passivi non residenti sono tenuti a indicare il solo dato di colonna 2.

Criterio di ripartizione per le imprese di assicurazione

IS15 Ammontare dei premi raccolti	Estero	,00	Italia	,00
--	--------	-----	--------	-----

L'Irap per le imprese di assicurazione va ripartita tra le Regioni in base all'ammontare dei premi raccolti.

Per le imprese di assicurazione, il calcolo della quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta all'estero si effettua tenendo conto dell'ammontare dei premi raccolti dagli uffici dell'impresa ubicati all'estero rispetto all'ammontare complessivo dei premi raccolti da tutti gli uffici dell'impresa.

A tal fine, i premi raccolti da agenti o altri intermediari (ad esempio, brokers, promotori, sistema bancario) sono imputabili all'ufficio direzionale dell'impresa che gestisce il contratto (tra i quali, tenuto conto della loro funzione, non rientrano gli ispettorati amministrativi e i centri di liquidazione sinistri), indipendentemente dal luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale. Nel caso in cui il contratto sia gestito da uffici ubicati in più regioni e/o province autonome, si fa riferimento all'ufficio che intrattiene i rapporti con gli agenti o gli altri intermediari.

I premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti per un periodo inferiore a tre mesi sono imputabili alla regione (o provincia autonoma) in cui l'impresa è domiciliata.

riga IS15	Colonna 1	Indicare l'ammontare dei premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti all'estero
	Colonna 2	Indicare l'ammontare dei premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti nel territorio dello Stato. I soggetti passivi non residenti sono tenuti ad indicare il solo dato di colonna 2

SEZIONE III – SOCIETÀ DI COMODO

Sez. III Società di comodo Esonero ☐	IS16 Reddito minimo		,00
	IS17 Retribuzioni, compensi ed altre somme		,00
	IS18 Interessi passivi		,00
	IS19 Deduzioni		,00
	IS20 Valore della produzione		³
	(aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00)		

La presente sezione deve essere compilata dalle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato per le quali sussistono:

- le condizioni di non operatività di cui **all'art. 30 L. 724/1994**,
ovvero
- le condizioni di cui ai **commi 36-decies e 36-undecies dell'articolo 2 del D.L. 138/2011** (società in perdita sistematica),
e che abbiano determinato il reddito imponibile minimo ai fini delle imposte sul reddito applicando al valore dei beni e delle immobilizzazioni di cui al comma 1 del suindicato articolo le percentuali indicate al comma 3.

REDDITO MINIMO IRAP

Per le società e gli enti non operativi, la base imponibile Irap deve essere almeno pari al reddito minimo (così come determinato ai fini delle imposte dirette) aumentato dei componenti non deducibili Irap (retribuzioni e interessi passivi).

La sezione non deve essere compilata:

- nel caso di accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo con effetti ai fini Irap;
- qualora il contribuente ritenga sussistenti le condizioni di cui al comma 4-bis dell'art. 30, L. 724/1994 ma non abbia presentato istanza d'interpello o, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva;
- nelle ipotesi di esclusione previste dal comma 1 dell'art. 30 della L. 724/1994 o disapplicazione previste dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012.

A tal fine, i soggetti che ai sensi della predette disposizioni sono esonerati dalla compilazione della presente sezione devono barrare la **casella "Esonero"**.

La predetta casella va barrata anche nell'ipotesi in cui il contribuente non sia tenuto alla compilazione del presente prospetto, in quanto risulti operativo (e non ricada nella disciplina delle società in perdita sistematica) ovvero sia una società consortile o una impresa c.d. start-up innovativa, di cui all'articolo 26 del D.L. 179/2012.

Nelle suddette ipotesi i righe da IS16 a IS20 non vanno compilati.

rigo IS16	IS16 Reddito minimo .00 Indicare nell'importo del reddito minimo presunto di cui al rigo: • RS123 colonna 5 del modello Unico 2016 Società di capitali; • RS18 colonna 5 del modello Unico 2016 Società di persone; • RS55 colonna 5 del modello Unico 2016 Enti non commerciali; determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 30 L. 724/1994.
rigo IS17	IS17 Retribuzioni, compensi ed altre somme .00 Indicare l'ammontare delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett l) del Tuir.
rigo IS18	IS18 Interessi passivi .00 Indicare l'ammontare degli interessi passivi di competenza del 2015 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).
rigo IS19	IS19 Deduzioni .00 Indicare le deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 446, dell'art. 17, comma 1, del D.L. 185/2008 ovvero ai sensi dell'articolo 44 del D.L. 78/2010 e le eventuali altre agevolazioni applicabili ai fini Irap.

QUADRO IS – PROSPETTI VARI

Sezione IV – Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento

rigo IS20	IS20 Valore della produzione		3	
	(aliquota del settore agricolo ¹ ,00 altre aliquote ² ,00)			,00
	Colonna 1	indicare la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile ad aliquota dell' 1,9% , ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 446, ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale. Per l'individuazione dei soggetti operanti nel settore agricolo e per la determinazione della quota di valore della produzione da indicare nella presente colonna si rinvia alle istruzioni riportate a commento della colonna 1 dei rigi IP74 ovvero IC76 ovvero IE61.		
	Colonna 2	indicare la quota dell'importo di colonna 3 assoggettabile alle aliquote di cui all'articolo 16, comma 1 e comma 1-bis, ovvero ad altre aliquote previste da leggi regionali		
	Colonna 3	IS16 + IS17 + IS18 – IS19		

SEZIONE IV – DISALLINEAMENTI DERIVANTI DA OPERAZIONI DI FUSIONE, SCISSIONE E CONFERIMENTO

Sez. IV Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento	IS21	Tipo di beni	1				2	Valore fiscale dante causa	,00		
	IS22	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale	
				,00		,00		,00		,00	
		Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	
				,00		,00		,00		,00	
	IS23	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva							,00		
	IS24	Tipo di beni	1				2	Valore fiscale dante causa	,00		
		IS25	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale
					,00		,00		,00		,00
Valore fiscale			5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	
				,00		,00		,00		,00	
IS26		Differenza assoggettata a imposta sostitutiva							,00		

La presente sezione va compilata, ai sensi del comma 9 dell'art. 1 del decreto del 25 luglio 2008, per indicare, in relazione a ciascuna operazione di conferimento, fusione o scissione per la quale si è proceduto all'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir, i valori fiscali riconosciuti presso il soggetto dante causa (conferente, società scissa o fusa), i valori di iscrizione nel bilancio del soggetto avente causa (conferitario, società beneficiaria ovvero società incorporante o risultante dalla fusione), le differenze assoggettate a imposta sostitutiva, i nuovi valori fiscali, nonché gli incrementi e i decrementi dei predetti valori fiscali e civili.

La presente sezione va compilata nella dichiarazione relativa all'esercizio precedente a quello in cui è avvenuto il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, nonché in quelle relative agli esercizi successivi, al fine di evidenziare le variazioni intervenute in ciascun esercizio (es. in caso di versamento della prima rata entro il 16 giugno 2015 occorre compilare la presente sezione nel modello Irap 2015).

Si precisa che i beni non dovranno più essere indicati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore fiscalmente riconosciuto corrisponde a quello indicato in bilancio.

IS21 Tipo di beni		1		2		Valore fiscale dante causa		,00		
rigo IS21-24		Colonna 1	Indicare la descrizione del bene.							
		Colonna 2	indicare l'ultimo valore fiscale riconosciuto presso il soggetto dante causa. Si fa presente che per ogni bene va redatto un distinto riquadro (righe da IS21a IS23, ovvero da IS24 a IS26).							
IS22		Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale
				,00		,00		,00		,00
		Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale
				,00		,00		,00		,00
rigo IS22-25		Colonna 1	Indicare il valore iniziale esposto in bilancio. Nel caso in cui la presente sezione venga compilata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta l'operazione straordinaria, il valore iniziale di bilancio corrisponde al valore al quale i beni sono iscritti in contabilità dell'avente causa.							
		Colonna 2	Indicare gli incrementi (valore civile)							
		Colonna 3	Indicare i decrementi (valore civile)							
		Colonna 4	indicare il valore finale (valore civile)							
		Colonna 5	Indicare il valore iniziale fiscalmente riconosciuto							
		Colonna 6	Indicare gli incrementi fiscali							
		Colonna 7	Indicare i decrementi fiscali							
		Colonna 8	indicare il valore finale fiscalmente riconosciuto							
IS23		Differenza assoggettata a imposta sostitutiva								
		,00								
rigo IS23-26		indicare la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva								



I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap sin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato il versamento della prima rata. Pertanto, l'importo indicato nel rigo IS23 non deve essere ricompreso nella colonna 6 del rigo IS22 della presente dichiarazione ma in quella della dichiarazione successiva.

SEZIONE V – DATI RILEVANTI PER L'APPLICAZIONE DELLA CONVENZIONE CON GLI STATI UNITI

La presente sezione è riservata all'indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione della Convenzione con gli Stati Uniti.

Sez. VI Rideterminazione dell'acconto	IS32	Valore della produzione rideterminato	Imposta rideterminata	Acconto rideterminato
		1	2	3
		,00	,00	,00
rigo IS29	indicare l'ammontare dei costi per lavoro dipendente e degli altri costi assimilati (compensi per collaborazioni coordinate e continuative, per lavoro autonomo occasionale, per associazioni in partecipazione con apporto di solo lavoro) indeducibili ai fini dell'Irap			
rigo IS30	indicare l'ammontare degli interessi passivi e degli altri oneri finanziari indeducibili ai fini dell'Irap, al lordo degli interessi attivi e degli altri proventi finanziari esclusi dalla formazione della base imponibile			
rigo IS31	indicare l'importo dell'Irap accreditabile, soggetto alle limitazioni della legge tributaria statunitense, corrispondente al rapporto tra la base imponibile rettificata – costituita dalla differenza tra la base imponibile totale (su cui è applicata l'Irap) e la somma degli importi dei righe IS29 e IS30 – e la base imponibile totale.			



CASO PRATICO

- base imponibile Irap: 5.164,00 euro
- interessi passivi: 516,00 euro
- costo del lavoro: 1.032,00 euro
- l'Irap dovuta: 258,00 euro

La formula per la detrazione del credito d'imposta risulta essere la seguente:

$$\frac{5.164,00 - (516,00 + 1.032,00)}{5.164,00} = \frac{5.164,00 - (1.548,00)}{5.164,00} = \frac{3.616,00}{5.164,00} = 70\%$$

$$\text{credito d'imposta} = 258,00 \times 70\% = 180,60$$

SEZIONE VI – RIDETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

In tale sezione va indicato l'ammontare dell'acconto rideterminato per l'anno 2015, utilizzando il metodo storico, per effetto dell'applicazione delle disposizioni che hanno modificato la determinazione dell'acconto dovuto per il 2015.

Sez. VI Rideterminazione dell'acconto	IS32	Valore della produzione rideterminato	Imposta rideterminata	Acconto rideterminato
		1	2	3
		,00	,00	,00

rigo IS32	Colonna 1	Indicare il valore della produzione relativo al periodo di imposta precedente rideterminato.
	Colonna 2	Indicare l'imposta del periodo di imposta precedente rideterminata. L'imposta da rideterminare è quella indicata nel primo rigo della sezione II del quadro IR del modello Irap 2015.
	Colonna 3	Indicare l'importo dell'acconto, calcolato con il metodo storico, sulla base dell'imposta indicata in colonna 2.

SEZIONE VII – OPZIONI

I seguenti soggetti:

- soggetti esercenti attività agricola nei limiti dell'art. 32 del Tuir,
 - le imprese di allevamento che determinano il reddito eccedente i limiti di cui allo stesso art. 32 secondo le regole dell'art. 56, comma 5,
 - le imprese di agriturismo che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di determinazione del reddito di cui all'art. 5 L. 413/1991,
- qualora optino, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 446, per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste per le imprese commerciali, devono barrare la **casella “opzione” del rigo IS33**.

Sez. VII Opzioni	IS33 Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35 Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs n. 446)	Opzione	Revoca

L'opzione vincola il soggetto anche per i tre periodi d'imposta successivi, al termine dei quali può essere revocata.

In base ai chiarimenti forniti con la **risoluzione 3/E/2012**, per i soggetti Irpef il rinvio operato nel citato comma 2 dell'articolo 9 all'articolo 5 deve essere esteso anche all'articolo 5-bis.

I soggetti che intendono revocare la suddetta opzione devono barrare la **casella “revoca”** e compilare l'apposita sezione, presente nei quadri per la determinazione del valore della produzione, dedicata ai produttori agricoli.

Le amministrazioni e gli enti pubblici che esercitano anche attività commerciali possono optare, ai sensi del comma 2 dell'art. 10-bis del D.Lgs. 446, per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività commerciali secondo le disposizioni dell'articolo 5.

Alla predetta opzione si applicano le regole previste dal D.P.R. 442/1997

Nell'ipotesi in cui il soggetto sia esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva e dei redditi (e quindi non abbia potuto comunicare l'opzione nel quadro VO), al fine di comunicare l'esercizio dell'opzione va barrata l'apposita **casella “opzione” del rigo IS34** e compilata anche la sezione II del quadro IK. La **casella “revoca”** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata.

Le persone fisiche esercenti attività commerciali ai sensi dell'articolo 55 del Tuir e le società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali.

L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Per comunicare l'opzione per il periodo d'imposta 2016, occorre pertanto barrare la **casella "opzione" del rigo IS35**.

Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata. In tale ultimo caso, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'articolo 5-bis per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'articolo 5.

La revoca deve essere comunicata con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione. Per comunicare la **revoca per il periodo d'imposta 2016, occorre barrare la casella "revoca" del rigo IS35**.

SEZIONE VIII – CODICI ATTIVITÀ

Nella presente sezione va indicato il codice relativo a ciascuna attività per la quale è stata compilata una distinta sezione in uno dei quadri IQ, IP, IC, IE o IK. Qualora il contribuente abbia svolto più attività per le quali è stata compilata la medesima sezione in uno dei sopra elencati quadri occorre riportare il codice dell'attività svolta in via prevalente.

Sez. VIII Codici attività	Sezione	Codice attività	Sezione	Codice attività	Sezione	Codice attività
IS36						

Nel **rigo IS36** va indicato nel **campo "Codice attività"** il relativo codice e nel **campo "Sezione"** il numero (da 1 a 6) che contraddistingue la sezione ove è stato determinato il valore della produzione relativo alla predetta attività.

Si ricorda che la tabella dei codici attività è consultabile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ed è reperibile sul sito Internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it e del Ministero dell'economia e delle finanze www.finanze.gov.it unitamente alla tavola di raccordo tra le tabelle ATECOFIN 2004 e ATECO 2007.

SEZIONE IX – OPERAZIONI STRAORDINARIE

La presente sezione va utilizzata per indicare le eccedenze di imposta ricevute a seguito di operazioni straordinarie.

Nei righi da IS37 a IS38 occorre indicare, in colonna 1, il codice fiscale del soggetto dante causa dell'operazione straordinaria che ha maturato l'eccedenza d'imposta trasferita al dichiarante e in colonna 2 il relativo importo.

Qualora i rigi della presente sezione non fossero sufficienti, devono essere utilizzati altri moduli, avendo cura di numerare ciascuno di essi e di riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra.

Nel rigo IS39 va indicata la somma degli importi di cui alla colonna 2 dei rigi da IS37 a IS38 di tutti i moduli compilati.

Tale rigo va compilato esclusivamente sul primo modulo.

Sez. IX Operazioni straordinarie	IS37	Codice fiscale cedente	Credito ricevuto
	1		2 ,00
	IS38	Codice fiscale cedente	Credito ricevuto
	1		2 ,00
	IS39	TOTALE	Credito ricevuto
			,00

SEZIONE X – GEIE

La presente sezione va utilizzata in caso di partecipazione a GEIE.

Sez. X GEIE	IS40	Codice fiscale	Quota GEIE
	1		2 ,00
	IS41	Codice fiscale	Quota GEIE
	1		2 ,00
	IS42	Totale quota GEIE	Ulteriore deduzione
	2	,00	3 ,00

Nei righi **IS40** e **IS41** occorre indicare, in **colonna 1**, il codice fiscale del GEIE e in **colonna 2** la quota del valore della produzione attribuita al contribuente che partecipa al GEIE, al netto delle deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a). In caso di valore negativo l'importo deve essere preceduto dal segno "meno".

Nel rigo **IS42** va indicata:

- in colonna 2: IS40 col. 2 + IS41 col. 2
- in colonna 3: se IS42 col. 2 è positivo, l'importo dell'ulteriore deduzione di cui all'art. 11 comma 4-bis, riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui a colonna 2.

Sez. I Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR1	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	Imposta lorda 8
			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali 9		Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11				
			,00	,00	,00				
	IR2	Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	Imposta lorda 8
			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali 9		Crediti d'imposta regionali 10	Imposta netta 11				
			,00	,00	,00				

IS42 col. 2 – IS42 col. 3

SEZIONE XII – ERRORI CONTABILI

Sez. XII
Errori contabili

IS56	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale			
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	1	2	3	
IS57	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS58	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS59	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS60	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS61	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS62	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS63	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS64										Errori contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	1	2	3	
IS65	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS66	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS67	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS68	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS69	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS70	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS71	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS72										Errori contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	1	2	3	
IS73	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS74	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS75	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS76	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS77	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS78	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	
IS79	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato					
	1	2	3	4	5				,00	

La presente sezione va utilizzata dai soggetti che, nel rispetto dei principi contabili, hanno proceduto alla correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza, la cui dichiarazione non è più emendabile ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998, nonché dai partecipanti a GEIE sui quali ricadono gli effetti di tale correzione.

Con la C.M. 31/E/2013, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate "correzioni di errori contabili", fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili. Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo "giusto". Questo con l'obiettivo di contemperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare "artificiosi" salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore. Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa "a favore". Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve "ricostruire" tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La sezione va compilata:

- nel caso in cui la presente dichiarazione sia una **dichiarazione integrativa a favore** ed è riservata ai contribuenti che per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi erano imprese in contabilità ordinaria (ovvero partecipavano a GEIE in contabilità ordinaria). Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa;
- nel caso in cui la presente dichiarazione sia una **dichiarazione integrativa a sfavore** nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati "a favore" commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa.

I righi da IS56 a IS79 vanno compilati al fine di evidenziare le risultanze delle riliquidazioni dei precedenti periodi d'imposta autonomamente effettuate dal contribuente. Tale riliquidazione produce effetti con riferimento al valore della produzione ai fini Irap.

Pertanto, occorre compilare tanti riquadri della presente sezione quanti sono i periodi d'imposta interessati dalle riliquidazioni.

IS56		Data inizio periodo d'imposta 1 giorno mese anno	Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno	Codice fiscale 3
rigo IS56	Colonna 1 Colonna 2	Indicare la data di inizio e fine del periodo d'imposta in cui sono stati commessi gli errori contabili; nel caso in cui siano stati commessi errori contabili, oggetto di regolarizzazione, in più periodi d'imposta nelle colonne 1 e 2 va indicato il periodo d'imposta meno recente. Nelle colonne 1 e 2 non possono essere indicati periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della presente dichiarazione integrativa, sia scaduto il termine per l'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973. Nel caso in cui sia stata già presentata, utilizzando il modello Irap 2016, una dichiarazione integrativa con l'indicazione di dati nel prospetto "Errori contabili" di periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della stessa dichiarazione integrativa, non era ancora scaduto il termine per l'accertamento, i dati relativi a tali periodi d'imposta vanno riportati nel prospetto "Errori contabili" della presente dichiarazione integrativa anche se il relativo termine per l'accertamento è ormai scaduto e gli stessi si intendono validamente dichiarati.		
	Colonna 3	Indicare il codice fiscale del soggetto che ha commesso gli errori contabili nel caso in cui questo sia diverso dal dichiarante a seguito di operazioni straordinarie con estinzione del dante causa (ad esempio, errori commessi nel periodo d'imposta di cui alle colonne 1 e 2 da una società che è stata, successivamente, incorporata dalla società dichiarante); nel caso in cui i soggetti che hanno commesso gli errori contabili siano più di uno occorre compilare più riquadri del presente prospetto.		

IS56		Data inizio periodo d'imposta 1 giorno mese anno	Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno	Codice fiscale 3	
IS57	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS58	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS59	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS60	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS61	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS62	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00
IS63	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
	1	2	3	4	5 ,00

rigo IS57	Colonna 1	Indicare il riferimento al campo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta di cui alle colonne 1 e 2 del rigo IS56 nel quale sarebbe stato indicato un diverso importo rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile. In particolare, va indicato, rispettivamente, in colonna 1 il quadro, in colonna 2 il numero del modulo, in colonna 3 il numero di rigo e in colonna 4 il numero della colonna.
	Colonna 2	
	Colonna 3	
	Colonna 4	



CASO PRATICO

Se il campo che presentava un diverso importo è il rigo IR1, colonna 2, del primo modulo, la compilazione è la seguente:

IS57	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo variato
1	IR	2	1	4	5
					,00

Colonna 5

Indicare il diverso importo che sarebbe stato dichiarato nel campo individuato nelle precedenti colonne, rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile

Nel caso in cui i righi da IS57 a IS63 siano insufficienti a rappresentare gli effetti degli errori contabili occorre compilare i righi dei riquadri successivi, avendo cura di riportare nei campi “Data inizio periodo d'imposta” e “Data fine periodo d'imposta” le stesse date indicate nel rigo IS56.

Nei riquadri seguenti vanno riportati gli effetti sulle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi (fino al periodo d'imposta precedente a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa), derivanti dalla riliquidazione delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta nei quali sono stati commessi gli errori contabili.

Qualora siano stati commessi errori contabili, anche in uno o più periodi d'imposta successivi a quello di cui al rigo IS56, colonne 1 e 2, occorre tenerne conto nelle relative riliquidazioni, avendo cura di barrare la **casella “Errori contabili”** nel riquadro relativo a ciascun periodo d'imposta in cui i predetti errori sono stati commessi.

Nel caso in cui gli errori contabili siano stati commessi da un GEIE, il presente prospetto deve essere compilato, secondo le istruzioni sopra fornite, sia dal GEIE, che procede alla regolarizzazione degli errori, sia dai partecipanti sui quali ricadono gli effetti delle riliquidazioni operate dal primo.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Alfa S.r.l. che dopo la presentazione del modello Irap 2016 abbia rilevato abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo per servizi di competenza del 2013 (Irap 2014) per un ammontare pari a 500. Il periodo d'imposta 2013 aveva evidenziato:

- costi per servizi, pari a 1.000;
- totale componenti negativi, pari a 3.500;
- valore della produzione lorda, pari a 2.500;
- valore della produzione netta, pari a 1.500;
- acconti versati, pari a 20.

Il periodo di imposta 2014 aveva evidenziato un'imposta a credito pari a 100, da utilizzare in compensazione.

La società, ferma restando la ripresa a tassazione del componente negativo rilevato nel conto economico del periodo d'imposta 2016, riliquida la dichiarazione del periodo d'imposta 2013 imputando tale componente negativo. La maggiore Irap versata nel 2014, pari a 20, costituisce una eccedenza di versamento a saldo riportabile nei periodi d'imposta successivi al 2013.

Sez. XII
Errori contabili

IS56	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	3		
	01	01	2013	31	12	2013			
IS57	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IC	2	1	3	8	4	1	5 1.500 ,00
IS58	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IC	2	1	3	14	4	1	5 4.000 ,00
IS59	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IC	2	1	3	64	4	1	5 2.000 ,00
IS60	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IC	2	1	3	74	4	3	5 1.000 ,00
IS61	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	1	4	2	5 1.000 ,00
IS62	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	1	4	5	5 1.000 ,00
IS63	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	1	4	8	5 39 ,00
IS64	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	3		Errori contabili
	01	01	2013	31	12	2013			4
IS65	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	1	4	10	5 39 ,00
IS66	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	21	4	1	5 39 ,00
IS67	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	26	4	1	5 19 ,00
IS68	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	28	4	1	5 20 ,00
IS69	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00
IS70	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	30	4	1	5 20 ,00
IS71	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00
IS72	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	3		Errori contabili
	01	01	2014	31	12	2014			4
IS73	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	23	4	1	5 20 ,00
IS74	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	27	4	1	5 120 ,00
IS75	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1	IR	2	1	3	30	4	1	5 120 ,00
IS76	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00
IS77	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00
IS78	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00
IS79	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo variato
	1		2		3		4		5 ,00

SEZIONE XIII – ZONE FRANCHE URBANE

Sez. XIII Zone franche urbane	Codice ZFU 1	Codice Regione 2	Valore della produzione netta esente fruito 3	Codice Aliquota 4	Aliquota 5	Ammontare agevolazione 6
IS80			,00			,00
	Agevolazione utilizzata per versamento acconti 7		Differenza col. 7 - col. 6 8			
		,00	,00			
IS81			,00			,00
		,00	,00			
IS82			,00			,00
		,00	,00			
IS83			,00			,00
		,00	,00			
IS84						Totale agevolazione
						,00

La presente sezione va utilizzata dalle piccole e micro imprese che intendono fruire ai fini Irap dell'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 341, lettere b), l. 296/2006 (finanziaria 2007).

Possono beneficiare dell'agevolazione le piccole e micro imprese localizzate:

- nella **Zona franca urbana del comune di L'Aquila**, istituita ai sensi dell'art. 10, comma 1-bis, D.L. 39/2009. Il decreto interministeriale del 26 giugno 2012 ha determinato le condizioni, i limiti e le modalità di applicazione dell'agevolazione;
- nelle **Zone franche urbane** elencate nell'allegato n.1 al decreto interministeriale del 10 aprile 2013;
- nel territorio dei **comuni della provincia di Carbonia-Iglesias**, ai quali l'agevolazione si applica in via sperimentale nell'ambito dei programmi di sviluppo e degli interventi compresi nell'accordo di programma "Piano Sulcis" (art. 37, comma 4-bis, D.L. 179/2012). Le modalità di attuazione sono disciplinate dal citato decreto interministeriale 10 aprile 2013;
- nella **Zona franca urbana del comune di Lampedusa e Linosa**, così come disposto dall'art. 1, comma 319, L. 147/2013.

Per la zona franca dell'Emilia istituita dal comma 1 dell'art. 12 D.L. 78/2015, convertito, con modificazioni, dalla L. 125/2015, l'agevolazione spetta alle micro imprese che rispettano i requisiti elencati al comma 2 del citato art. 12.

Per la zona franca istituita dall'art. 1, comma 445, L. 208/2015, nei comuni della regione Lombardia colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012, con zone rosse nei centri storici, l'agevolazione spetta alle micro imprese che rispettano i requisiti elencati al comma 446 del citato art. 1.

Per l'attuazione delle agevolazione concesse per le zone franche dell'Emilia e della Lombardia si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto del Ministro dello sviluppo economico 10 aprile 2013.

Beneficiano dell'agevolazione, nei limiti dell'importo concesso, i soggetti che hanno presentato apposita istanza al Ministero dello sviluppo economico. L'importo massimo dell'agevolazione complessivamente spettante a ciascun beneficiario è reso noto con provvedimento del Ministero dello sviluppo economico, pubblicato sul sito internet del medesimo Ministero.

Ciascun soggetto può beneficiare delle agevolazioni fiscali e contributive previste per le Zone fran-

che urbane e per il territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias fino **al limite massimo di 200.000,00 euro, ovvero di 100.000,00 euro nel caso di imprese attive nel settore del trasporto su strada**, tenuto conto di eventuali ulteriori agevolazioni già ottenute dall'impresa a titolo di "de minimis" nell'arco di tre esercizi finanziari.

L'agevolazione è fruita mediante **riduzione dei versamenti da effettuarsi con il modello di pagamento F24** da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento (Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14 agosto 2013 e 6 maggio 2014).

Per la compensazione con il mod. F24 dell'agevolazione devono essere utilizzati i codice tributo desunti dalla tabella sottostante.

TABELLA CODICI ZONE AGEVOLATE

Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo
1	L'Aquila	6845	18	Castelvetrano	Z121	35	Vittoria	Z134
2	Carbonia Iglesias	Z100	19	Corigliano calabro	Z110	36	Lampedusa - Linosa	Z127
3	Catania	Z122	20	Cosenza	Z111	37	Andria	Z135
4	Crotone	Z112	21	Giarre	Z126	38	Lecce	Z138
5	Erice	Z124	22	Messina	Z128	39	Taranto	Z145
6	Gela	Z125	23	Portici (Centro Storico)	Z106	40	Barletta	Z136
7	Lamezia Terme	Z113	24	Portici (Zona Costiera)	Z107	41	Foggia	Z137
8	Mondragone	Z104	25	Reggio Calabria	Z114	42	Lucera	Z139
9	Napoli	Z105	26	San Giuseppe Vesuviano	Z108	43	Manduria	Z140
10	Rossano	Z115	27	Sciacca	Z131	44	Manfredonia	Z141
11	Torre Annunziata	Z109	28	Termini Imerese	Z132	45	Molfetta	Z142
12	Aci Catena	Z117	29	Trapani	Z133	46	San Severo	Z143
13	Acireale	Z118	30	Vibo Valentia	Z116	47	Santeramo in colle	Z144
14	Aversa	Z101	31	Bagheria	Z119	48	Emilia	*
15	Barcellona Pozzo di Gotto	Z120	32	Enna	Z123	49	Lombardia	*
16	Benevento	Z102	33	Palermo (Brancaccio)	Z129			
17	Casoria	Z103	34	Palermo (Porto)	Z130			

(*) Il codice tributo sarà istituito con apposita risoluzione dell'Agenzia delle Entrate.

L'agevolazione ai fini Irap consiste in una **esenzione da imposizione del valore della produzione netta, nel limite di euro 300.000, per ciascuno dei primi cinque periodi di imposta** decorrenti da quello di accoglimento dell'istanza presentata al Ministero dello sviluppo economico.

Per la zona franca dell'Emilia le esenzioni sono concesse esclusivamente per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 78/2015, e per quello successivo. Al fine di rispettare quanto stabilito dall'art. 12, comma 7, D.L. 78/2015, le imprese possono fruire dell'importo dell'agevolazione concessa nelle seguenti misure (Circolare del MISE del 24 novembre 2015, n. 90178):

- per il 50%, in relazione alle imposte riferite al periodo di imposta 2015;
- per il restante 50%, in relazione alle imposte riferite al periodo di imposta 2016.

Per la zona franca della Lombardia, le esenzioni sono concesse esclusivamente per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della L. 208/2015 (1° gennaio 2016).

Il soggetto beneficiario può scegliere, nell'ambito di ogni periodo agevolato, se avvalersi o meno dell'esenzione ai fini Irap. Nel caso in cui non si avvalga di tale esenzione, le risorse prenotate con l'apposita istanza potranno essere impiegate per fruire dell'agevolazione con riferimento alle imposte sui redditi e/o ai contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente e/o all'IMU (solo per le zone agevolate diverse dalla ZFU del comune di L'Aquila), ovvero impiegate nei periodi d'imposta successivi.

QUADRO IS – PROSPETTI VARI

Sezione XIII – Zone franche urbane

	Codice ZFU	Codice Regione	Valore della produzione netta esente fruito	Codice Aliquota	Aliquota	Ammontare agevolazione
IS80	1	2	3 ,00	4	5	6 ,00
	Agevolazione utilizzata per versamento acconti		Differenza col. 7 - col. 6			
	7 ,00		8 ,00			

rigo IS80-83	Colonna 1	
	Colonna 1	Indicare il codice identificativo della ZFU e del territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias dove è stato prodotto il valore della produzione netta esente, desunto dalla tabella di cui sopra. Per ciascuna zona agevolata va compilato un distinto rigo.
	Colonna 2	Indicare il codice identificativo della regione nel cui ambito ricade la zona agevolata di cui alla colonna 1.
	Colonna 3	Indicare l'ammontare complessivo del valore della produzione netta esente prodotto nella zona agevolata di cui alla colonna 1, per un importo non superiore a 300.000 euro. Per la determinazione del valore della produzione netta, non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate; i componenti positivi e negativi riferiti a esercizi precedenti a quello di accoglimento della istanza, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in applicazione dell'art. 5-bis D.Lgs. 446/1997, nonché della disciplina vigente in data anteriore a quella di introduzione delle modifiche recate dal comma 50 dell'art. 1 L. 244/2007, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta. Se l'agevolazione determinata sul valore della produzione netta come sopra calcolato non trova capienza nell'ammontare delle risorse assegnate dal MISE, a seguito della presentazione dell'istanza, il valore della produzione netta da indicare in questa colonna deve essere ridotto in misura corrispondente all'agevolazione fruibile. Nel caso in cui l'impresa svolga la propria attività anche al di fuori della ZFU, ai fini della determinazione della quota di valore della produzione netta per cui è possibile beneficiare dell'esenzione, si applicano le disposizioni di cui all'art. 4, comma 2, D.Lgs. 446/1997. In ogni caso, il valore della produzione netta da indicare nella presente colonna non può essere superiore a quello determinato, nella zona agevolata di cui a colonna 1, applicando le regole ordinarie previste dal D.Lgs. 446/1997.
	Colonna 4	Indicare la codifica desunta dalla apposita tabella riportata in Appendice, identificativa dell'aliquota applicabile.
	Colonna 5	Indicare l'aliquota dell'imposta applicata.
	Colonna 6	Indicare l'imposta relativa al valore della produzione netta indicato nella colonna 3, che costituisce l'ammontare dell'agevolazione spettante.
	Colonna 7	Indicare l'importo utilizzato a credito con il codice tributo previsto per la zona agevolata di colonna 1 per il versamento degli acconti relativi all'Irap dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.
	Colonna 8	Indicare la differenza, se positiva, tra l'importo di colonna 7 e quello di colonna 6. Qualora l'importo utilizzato a credito per il versamento degli acconti (colonna 7) risulti di ammontare superiore all'agevolazione spettante (colonna 6), non si tiene conto del maggior versamento e tale differenza non genera un'eccedenza di imposta suscettibile di essere chiesta a rimborso o riportata a nuovo. Di conseguenza, gli acconti versati da riportare nel quadro IR vanno indicati al netto della somma degli importi esposti in questa colonna dei rigi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati.

Se i righi da IS80 a IS83 non sono sufficienti per l'indicazione dei dati ivi previsti, occorre compilare più moduli riportando nella casella in alto a destra il relativo numero progressivo. In tal caso, il rigo IS84 va compilato solo sul primo modulo.

Nel **rigo IS84** va indicato l'ammontare complessivo dell'agevolazione spettante, riportando la somma degli importi indicati nella colonna 6 dei rigi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati.

Per fruire dell'esenzione ai fini Irap, il contribuente deve utilizzare in compensazione con il **modello di pagamento F24** (da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate) l'importo della colonna 6 dei rigi da IS80 a IS83 per il versamento dell'imposta sui redditi dovuta in acconto e/o a saldo per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione. Nel caso in cui siano stati compilati più rigi da IS80 a IS83, il contribuente deve utilizzare in compensazione con il modello di pagamento F24 gli importi di tutte le colonne 6 compilate, utilizzando per ciascun rigo il codice tributo riferito alla zona agevolata.

In particolare, nel modello di pagamento F24 devono essere riportati nella colonna "importi a credito compensati" gli importi della colonna 6 dei rigi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati, utilizzando per ciascuna zona agevolata l'apposito codice tributo, e nella colonna "importi a debito versati", quale Irap a debito, un importo almeno pari a quello del rigo IS84. Se il contribuente ha già utilizzato l'agevolazione per il versamento degli acconti Irap, potrà utilizzare in compensazione nel modello F24 per il pagamento dell'Irap a saldo solamente l'importo corrispondente, per ciascuno dei rigi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati, alla differenza (se positiva) tra l'ammontare della colonna 6 e quello di colonna 7.

Il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il quadro IR, sezione II, evidenzia un'imposta a credito oppure una imposta a debito inferiore a quella indicata nel rigo IS84. In tale ipotesi, infatti, l'utilizzo di un importo pari a quello del rigo IS84 a compensazione di un debito Irap (anche se non corrispondente a quello effettivo) determina un'eccedenza di versamento a saldo, da riportare nel rigo IR28.



L'importo dei crediti d'imposta da indicare nel rigo IR22 colonna 3, non può essere superiore alla differenza tra l'importo di rigo IR21 e quello di rigo IS84.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Si consideri un valore della produzione netta di 11.000, di cui:

- 10.000 prodotto nella zona agevolata del comune di L'Aquila determinato secondo le regole ordinarie Irap (il valore della produzione netta determinato secondo le regole del decreto attuativo è pari, invece, a 12.000 in quanto il contribuente ha realizzato una minusvalenza deducibile di 2.000 che però non rileva ai fini della determinazione del valore della produzione netta esente);
 - 1.000 prodotto al di fuori della zona agevolata ma sempre nella regione Abruzzo.
- Inoltre il contribuente vanta crediti d'imposta che indica in IR22, colonna 3, per 400 ed eccedenza dalla precedente dichiarazione per 700.

QUADRO IS – PROSPETTI VARI

Sezione XIV – Credito ACE

Sez. XIII Zone franche urbane	Codice ZFU	Codice Regione	Valore della produzione netta esente fruito	Codice Aliquota	Aliquota	Ammontare agevolazione
	1	01	3 10.000 ,00	4 OR	5 4,82	6 482 ,00
	Agevolazione utilizzata per versamento acconti		Differenza col. 7 - col. 6			
	7 300 ,00	8 482 ,00				

Sez. I Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
	01	2 11.000 ,00	3 ,00	4 ,00	5 11.000 ,00	OR	7 4,82 %	8 530 ,00
	Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
	9 ,00	10 ,00	11 530 ,00					

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
		2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00	6	7 %	8 ,00
	Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
	9 ,00	10 ,00	11 ,00					

IR21	Totale imposta		530 ,00
IR22	Credito d'imposta	Credito Ace	Altri crediti
		1 ,00	2 ,00
IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione		700 ,00
IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24		,00
IR25	Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero
	1 ,00	2 ,00	3
IR26	Importo a debito		,00
IR27	Importo a credito		518 ,00
IR28	Eccedenza di versamento a saldo		182 ,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso		,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione		700 ,00
IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		,00

SEZIONE XIV – CREDITO ACE

Sez. XIV Credito ACE	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
IS85		1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
IS86	Credito residuo	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00

La presente sezione deve essere compilata dai contribuenti che fruiscono del credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 4, D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, come modificato dall'art. 19, comma 1, D.L. 91/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 116/2014.

Con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, è stato aggiunto un ultimo periodo al comma 4 dell'articolo 1, D.L. 201/2011, per stabilire che, in alternativa al riporto a nuovo senza limiti temporali, la base ACE non sfruttata può essere convertita in credito d'imposta. Tale credito è calcolato applicando all'eccedenza ACE non utilizzata l'aliquota Ires del 27,5% (o le aliquote Irpef corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'articolo 11 del Tuir), ed è utilizzato in diminuzione dei versamenti Irap, in cinque quote annuali di pari importo, nei limiti di quanto dovuto in ogni esercizio.

Nel **rigo IS85, colonna 5**, va riportato l'importo del credito d'imposta determinato sulla base dell'eccedenza ACE risultante dall'apposito prospetto del quadro RS del modello Unico 2015.

Nel **rigo IS86, colonna 2**, va riportato l'importo dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'Irap dovuta, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 5 del rigo IS85 e quello indicato nella colonna 1 del rigo IR22.

In particolare, nel **rigo IS85**, va riportato:

- in **colonna 4**, l'importo del credito d'imposta evidenziato nella colonna 5 del rigo IS85 del modello Irap 2015;
- in **colonna 5**, l'importo del credito d'imposta determinato sulla base dell'eccedenza ACE risultante dall'apposito prospetto del quadro RS del modello Unico 2016.

Nel **rigo IS86**, va riportato:

- in **colonna 4**, la somma del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 2 del rigo IS86 del modello Irap 2015 e dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno d'imposta 2015, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 4 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22, se tale differenza è positiva (altrimenti assume valore zero);
- in **colonna 5**, va riportato l'importo dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'Irap dovuta per l'anno d'imposta 2015, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 5 del rigo IS85 e la quota del medesimo quinto utilizzata a scomputo dell'imposta nella colonna 1 del rigo IR22. A tal fine, determinare la differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 4 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; se tale differenza è:
 - positiva o uguale a zero, nella colonna 5 del rigo IS86 va riportato un quinto dell'importo indicato in colonna 5 del rigo IS85;
 - negativa, nella colonna 5 del rigo IS86 va riportata la differenza tra un quinto dell'importo indicato in colonna 5 del rigo IS85 e il valore assoluto della differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 4 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22.

SEZIONE XV – RECUPERO DEDUZIONI EXTRACONTABILI

Sez.XV Recupero deduzioni extracontabili	IS87	Componente negativo		Componente positivo	
		1		2	
			,00		,00

La sezione è riservata ai contribuenti che, ai sensi del comma 51 dell'articolo 1 L. 244/2007, hanno recuperato a tassazione l'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti dalla base imponibile Irap ai sensi del previgente articolo 109, comma 4, lett. b) del Tuir, che residuavano alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e che hanno esercitato l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 48, della citata legge.

L'opzione per l'imposta sostitutiva comporta la disapplicazione, in relazione alle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva, della disposizione sopra citata ed il corrispondente svincolo delle riserve in sospensione d'imposta.

Nel **rigo IS87** è quindi necessario indicare:

- nella **colonna 1**, il componente negativo deducibile dal valore della produzione di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale 3 marzo 2008, pari all'ammontare delle quote costanti già recupera-

te a tassazione ai fini dell'Irap corrispondenti alle medesime differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva, relativo al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione per la tassazione sostitutiva (C.M. 50/2008). L'importo da indicare nella presente colonna deve essere preceduto dal segno meno e non può, in ogni caso, essere superiore alle quote costanti già recuperate a tassazione nei precedenti periodi d'imposta.

- nella **colonna 2**, i sesti pregressi (ossia le quote di disallineamento) non ripresi a tassazione nei periodi di imposta precedenti a causa dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 48, L. 244/20007, nell'ipotesi in cui i beni oggetto del riallineamento siano realizzati entro il terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione per la tassazione sostitutiva.

La somma algebrica degli importi di cui alle colonne 1 e 2 del rigo IS87, deve essere portata in aumentato (se positiva) o in diminuzione (se negativa) dell'importo di colonna 1 di uno dei seguenti righe:

- da IQ54 a IQ59 del quadro IQ;
- da IP60 a IP65 del quadro IP;
- IC64 del quadro IC;
- da IE47 a IE52 del quadro IE;

oppure, per i soggetti che compilano il quadro IK, nella colonna 2 del rigo IK11.

Detto importo deve essere riportato nel rigo corrispondente all'attività per la quale era previsto il recupero delle deduzioni extracontabili.

SEZIONE XVI – PATENT BOX

Sez. XVI Patent Box	IS88	Valore della produzione escluso		Plusvalenze escluse	
		1		2	
			,00		,00



PATENT BOX – L. 190/2014 (art. 1, commi da 37 a 45)

L'art. 1, co. 37-45, L. 190/2014 (legge Stabilità 2015) e il DM 30.7.2015 disciplinano un regime opzionale di tassazione agevolata (Patent box), fruibile da tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, per i redditi derivanti dall'**utilizzo** o dalla **concessione in uso** di alcune **tipologie di beni immateriali**, quali:

- opere dell'ingegno (dal 1.1.2016: software protetto da copyright),
- brevetti industriali,
- marchi,
- disegni e modelli,
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Condizione necessaria per poter beneficiare del regime è lo **svolgimento di un'attività di ricerca e sviluppo** finalizzata alla produzione di beni agevolabili.

Il beneficio fiscale è fruibile mediante una **variazione in diminuzione dal reddito d'impresa** imponibile ai fini delle imposte dirette e Irap pari al **30%** - nel 2015 (40%

nel 2016 e 50% dal 2017) – di una quota parte del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o dalla concessione in uso del bene immateriale.

La relazione illustrativa al D.M. 30.7.2015 ha specificato che può beneficiare del regime agevolato di tassazione solo la quota parte del reddito determinata, mediante un procedimento indiretto, sulla base di un rapporto tra i costi di R&S sostenuti per la ricerca, il mantenimento, lo sviluppo del bene immateriale (c.d. costi qualificati), ed i costi complessivi sostenuti in R&S, mantenimento e sviluppo da parte dell'azienda.

$$\text{REDDITO AGEVOLABILE} = \frac{\text{COSTI QUALIFICATI}}{\text{COSTI COMPLESSIVI}} \times \text{REDDITI DA BENE IMMATERIALE}$$

L'Agenzia delle Entrate:

- con il **Provvedimento n. 154278 del 1.12.2015**, ha indicato le modalità di accesso, i termini e lo svolgimento della procedura di ruling;
- con la **Circolare n. 36/E/2015**, ha fornito i primi chiarimenti sulle modalità e sugli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, sulle perdite prodotte e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nell'ambito dell'agevolazione nonché sulle modalità di accesso alla **procedura di ruling**.

L'articolo 1, commi 39 e 40, della L. 190/2014, nonché le relative disposizioni attuative del D.M. 30 luglio 2015, stabiliscono infatti che, in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il conseguente contributo economico al reddito complessivo dell'impresa deve essere determinato sulla base di un apposito accordo di ruling.

Diversamente, la procedura di ruling è opzionale in caso di utilizzo indiretto nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione del bene immateriale agevolabile.

In particolare, mediante l'accordo di ruling possono essere determinati sia il reddito agevolabile derivante dall'uso indiretto del bene immateriale che la plusvalenza da escludere dal reddito di impresa, realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo.

Per quanto riguarda la determinazione del reddito, bisogna distinguere tra:

- **Concessione in uso a terzi del bene immateriale**

In tal caso il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti, diretti ed indiretti, ad essi connessi.

- **Uso diretto del bene immateriale**

In tal caso è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito di impresa.

La relazione illustrativa al D.M. 30 luglio 2015 ha chiarito che *“il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente. Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto, ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile”*.

Come sopra indicato, la determinazione di tale importo richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione della procedura di ruling.

Quanto ai metodi applicabili per la determinazione del reddito del bene immateriale utilizzato direttamente, è necessario fare riferimento agli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE (linee guida dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento) (Provvedimento Ag. Entrate 145278/2015; risposte Telefisco 2016).

Il Patent box è un regime opzionale irrevocabile che **dura 5 anni**.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, quindi, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, per gli anni 2015 e 2016, l'opzione va comunicata all'Agenzia delle Entrate sulla base dello specifico modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 144042 del 10.11.2015. A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (quindi dal 2017), l'opzione dovrà essere invece comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorrerà dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

La sezione è riservata ai contribuenti che hanno esercitato l'opzione per l'agevolazione c.d. "Patent box", che rileva anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

La sezione va compilata anche dal soggetto avente causa, in caso di operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, che subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa.

In particolare, nel **rigo IS88**, indicare:

- nella **colonna 1**, l'ammontare della quota del valore della produzione agevolabile derivante dall'utilizzo dei beni di cui al comma 39, che non concorre a formare il valore della produzione netta;
- nella **colonna 2**, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39, che non concorre a formare il valore della produzione netta (la presente colonna non può essere compilata da parte dei soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 5-bis).

La somma degli importi di cui alle colonne 1 e 2 del rigo IS88, deve essere portata in diminuzione dell'importo di colonna 1 di uno dei seguenti righe:

- IQ54 o IQ55 del quadro IQ;
- IP60 o IP61 del quadro IP;
- IC64 del quadro IC;
- IE48 del quadro IE;

oppure, per i soggetti che compilano il quadro IK, di colonna 2 del rigo IK11.

SEZIONE XVII – CREDITO D'IMPOSTA

Sez. XVII Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	IS89	Eccedenza precedente dichiarazione	di cui compensata nel mod. F24	Credito presente dichiarazione	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

La sezione è riservata ai contribuenti che fruiscono del credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 21, l. 190/2014.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 e che **non si avvalgono di lavoratori dipendenti**, spetta un credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione a decorrere dall'anno di presentazione della presente dichiarazione, pari al 10% dell'Irap lorda.

A tal fine, nel **rigo IS89** indicare:

- in **colonna 1**, l'eccedenza di credito risultante dalla precedente dichiarazione;
- in **colonna 2**, l'importo di cui a colonna 1 utilizzato entro la data di presentazione della presente dichiarazione per compensare tributi e contributi mediante il modello di pagamento F24, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997;
- in **colonna 3**, l'ammontare del credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda risultante dalla presente dichiarazione;
- in **colonna 4**, il credito da utilizzare in compensazione (tramite modello F24 codice tributo "3883"). Nella presente colonna gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati;
- in **colonna 5**, il credito ceduto ai fini della compensazione dell'Ires dovuta dalla consolidante per effetto della tassazione di gruppo e indicato nel quadro GN (o nel quadro GC) del modello Unico SC.

La somma degli importi indicati in colonna 4 e in colonna 5 non può essere superiore al valore risultante dalla seguente operazione: col. 1 – col. 2 + col. 3.

APPENDICE

TABELLA DELLE DEDUZIONI, DELLE DETRAZIONI E DEI CREDITI D'IMPOSTA REGIONALI

AVVERTENZE La presente tabella, consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it), assume valore puramente indicativo, essendo la materia suscettibile di aggiornamento da parte degli Enti interessati. Per maggiori informazioni e delucidazioni si invita a contattare gli Uffici Tributi delle singole regioni o province autonome.

Reg./Prov.	Cod.	DEDUZIONI
Piemonte	1	La legge regionale 3 agosto 2010, n. 19, prevede, all'articolo 1, come modificato dall'art. 36 della legge regionale 4 maggio 2012, n. 5, che, ai fini della determinazione dell'Irap per il settore privato, i soggetti passivi che incrementano nei tre anni di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2010 il numero di lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, possono dedurre un importo forfetario annuo di: – 15.000 euro per ogni nuovo lavoratore assunto a partire dall'anno di assunzione e fino al terzo anno compiuto (N.B.: per ciascuno dei tre anni sarà dunque possibile dedurre euro 15.000); – 30.000 euro per ogni nuovo lavoratore ultracinquantenne o al di sotto dei trentacinque anni assunto a partire dall'anno di assunzione e fino al terzo anno compiuto (N.B.: per ciascuno dei tre anni sarà dunque possibile dedurre euro 30.000). L'importo deducibile non può comunque superare il costo del singolo dipendente. L'agevolazione, inoltre, non è cumulabile con analoghi interventi volti a favorire l'incremento occupazionale, ad eccezione di quanto previsto dalla legge 296/2006. Si rimanda alla D.G.R. n. 46-1231 del 17 dicembre 2010 della Giunta regionale per ulteriori delucidazioni in merito alle modalità operative per l'attuazione del predetto articolo.
Provincia di Trento	1	L'articolo 12, comma 9 ter, della legge provinciale 27 dicembre 2012, n. 25, introdotto dall'articolo 33 della legge provinciale 9 agosto 2013, n. 16, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, riconosce ai soggetti passivi che impiegano personale assunto ai sensi della legge provinciale 27 novembre 1990, n. 32 (personale del c.d. "Progettone") la deduzione dalla base imponibile dell'Irap dei costi sostenuti per il predetto personale. La deduzione spetta per la parte del costo del personale che non è già deducibile dalla base imponibile IRAP ai sensi della normativa statale e provinciale vigente.
	2	L'articolo 12, comma 4, della legge provinciale 27 dicembre 2012, n. 25 prevede, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012 e per i due successivi, la deduzione dalla base imponibile dell'Irap degli incrementi salariali, erogati ai dipendenti del settore privato, concretamente legati negli specifici contesti produttivi all'incremento della produttività, in attuazione di accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali. I criteri attuativi della predetta agevolazione sono stati stabiliti con deliberazione di Giunta provinciale 22 febbraio 2013 n. 279, modificata dalla deliberazione 20 dicembre 2013, n. 2687, secondo cui: – è consentita la deduzione dalla base imponibile Irap delle somme erogate ai dipendenti del settore privato correlate ad incrementi di produttività, in attuazione degli accordi di secondo livello, anche territoriali, che assumano a riferimento precisi indicatori quantitativi di produttività/redditività/qualità/efficienza/innovazione, oppure, in alternativa, le altre misure previste dall'art. 2 del DPCM 22 gennaio 2013; – il limite di importo complessivo degli incrementi salariali deducibile per dipendente è pari a 5.000 euro annui; – si esclude l'agevolazione per le retribuzioni di produttività corrisposte ai soli dipendenti del settore privato il cui costo del lavoro sia già totalmente deducibile dall'Irap ai sensi della normativa nazionale o provinciale; – non è previsto alcun limite di reddito dei beneficiari.

segue

Reg./Prov. Cod.		DEDUZIONI
Toscana	1	La legge regionale 27 dicembre 2012, n. 77, all'articolo 2, prevede, per i tre periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2012, la deduzione dalla base imponibile dell'IRAP delle spese sostenute per il personale dipendente assunto nel 2013 con contratto a tempo indeterminato o determinato per un periodo di durata pari o superiore a due anni, ai sensi dell'articolo 5 quindicies, comma 1, lettera d bis) della legge regionale 20 marzo 2000, n. 35. La deduzione rientra nella disciplina del regime "de minimis" e spetta alle micro, piccole e medie imprese, di cui al Regolamento CEE n. 800/2008 della Commissione, Allegato I). Tali imprese per usufruire della deduzione devono: – essere iscritte alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura; – avere la sede o l'unità operativa che ha effettuato l'assunzione sul territorio della Regione Toscana; – non aver fatto ricorso a procedure di licenziamento collettivo nei dodici mesi precedenti all'assunzione. L'importo ammesso in deduzione è pari al costo del lavoro ai fini Irap, così come stabilito dal D.Lgs. n. 446/97 sostenuto dall'impresa per ciascun dipendente. Tale importo rientra nella disciplina del regime "de minimis". Per gli ulteriori requisiti richiesti per la fruizione della deduzione si rinvia al regolamento attuativo del 26 agosto 2013, n. 48/R.
	2	La legge regionale 18 dicembre 2013, n. 79, all'articolo 9, prevede, per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, la deduzione dalla base imponibile IRAP delle spese sostenute per il personale assunto nel 2014 con contratto a tempo indeterminato, ai sensi dell'articolo 5 quindicies, comma 1, lettera d bis), della l.r. 35/2000. La deduzione si applica anche alle spese sostenute per il personale assunto a tempo determinato limitatamente agli assunti di età pari o superiore a cinquantacinque anni. Per le modalità applicative necessarie per usufruire della deduzione si applica il regolamento emanato con decreto del Presidente della Giunta regionale 26 agosto 2013, n. 48/R (Regolamento di attuazione dell'articolo 2 della legge regionale 27 dicembre 2012, n. 77 "Legge finanziaria per l'anno 2013" in materia di deduzioni dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive "IRAP" per le micro, piccole e medie imprese).
Provincia Bolzano	1	L'articolo 21-bis, comma 13-quater, della legge provinciale 11 agosto 1998, n. 9, introdotto dall'articolo 7, comma 1, della legge provinciale 17 settembre 2013, n. 12 prevede che, a decorrere dell'entrata in vigore della presente norma, fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016, ai soggetti passivi IRAP di cui all'articolo 16, commi 1 e 1-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modifiche, è riconosciuta la deduzione dal valore della produzione netta IRAP, realizzata nel territorio della provincia di Bolzano, dei costi del lavoro, relativi al medesimo periodo d'imposta, per il personale non occupato da almeno sei mesi, anche precedenti all'entrata in vigore della presente deduzione, assunto a tempo indeterminato dopo l'entrata in vigore della presente norma. La deduzione è riconosciuta, altresì, in caso di trasformazione da altro tipo di rapporto di lavoro a contratto a tempo indeterminato, per i soggetti con età anagrafica alla data della trasformazione pari o inferiore a 29 anni, oppure pari o superiore a 55 anni, a condizione che la trasformazione avvenga dopo l'entrata in vigore della presente norma. La deduzione si applica per tre anni decorrenti dalla data di assunzione del personale o dalla data di trasformazione del contratto e a condizione che il contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato non presenti carattere discontinuo o intermittente. La deduzione spetta per la parte del costo del personale che non è già deducibile dal valore della produzione netta IRAP in base alla normativa statale o provinciale vigente.
	2	L'articolo 21-bis, comma 5-quater, della legge provinciale 11 agosto 1998, n. 9, introdotto dall'articolo 7, comma 1, della legge provinciale 20 dicembre 2012, n. 22 prevede che, a partire dal periodo d'imposta 2012, agli enti gestori di strutture residenziali per anziani accreditate ai sensi della delibera della Giunta provinciale del 7 settembre 2009, n. 2251, e aventi natura giuridica diversa da quella di APSP, spetta una deduzione dalla base imponibile IRAP, determinata ai sensi dell'articolo 5 e dell'articolo 10/bis, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, pari a 20.500 euro annui per ogni posto letto autorizzato.

segue

Reg./Prov. Cod.	DEDUZIONI
Umbria	1 La legge regionale 30 marzo 2011, n. 4, prevede, all'articolo 5, che ai fini della determinazione dell'Irap per il settore privato, i soggetti passivi di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997 che nell'anno di imposta in corso al 31 dicembre 2011 incrementano il numero dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto alla data del 31 dicembre 2010, possono dedurre il costo del predetto personale. La deduzione è pari al cinquanta per cento del costo di ogni nuovo dipendente incrementale assunto a tempo indeterminato, definito ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9 del codice civile ed è incrementata al settantacinque per cento nei casi di: 1. assunzione di personale dipendente disoccupato da oltre dodici mesi di età superiore ad anni quaranta e di assunzione di persone di sesso femminile; 2. acquisizione di complessi aziendali da imprese in amministrazione straordinaria di cui al D.L. 23 dicembre 2003, n. 347 (Misure urgenti per la ristrutturazione aziendale di grandi imprese in stato di insolvenza) convertito con modificazioni dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39 e al D.Lgs. n.8 luglio 1999, n. 270 (Nuova disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese di insolvenza, a norma dell'articolo 1, della L. 30 luglio 1998, n. 274); 3. acquisizione o affitto di rami di azienda da imprese per le quali siano in corso procedure concorsuali; 4. assunzione diretta di lavoratori provenienti dalle stesse imprese di cui ai punti 2) e 3) in numero non inferiore a trenta dipendenti. La deduzione si applica, come disposto dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 50 del 5/3/2012, ai tre anni d'imposta successivi al 31 dicembre 2012. La deduzione decade se nei quattro periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2011 il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato risulta inferiore o pari rispetto a quelli occupati alla data del 31 dicembre 2010. Ad eccezione dei casi di cui ai precedenti punti 2, 3 e 4 in cui è ammessa la deduzione incrementata al settantacinque per cento, non possono usufruire della deduzione "base" (pari al cinquanta per cento del costo di ogni nuovo dipendente incrementale assunto a tempo indeterminato) le imprese per cui l'incremento occupazionale derivi dall'assorbimento a qualsiasi titolo, anche parziale, di attività di imprese giuridicamente preesistenti, anche a seguito di operazioni societarie straordinarie. Nel caso di società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo anche indirettamente ad uno stesso soggetto, l'incremento della base occupazionale è considerato al netto delle diminuzioni occupazionali rilevate negli stabilimenti ubicati nel territorio regionale. Le imprese costituite nel corso del 2011 possono usufruire della deduzione "base" in riferimento a tutti i lavoratori assunti a tempo indeterminato, a condizione che l'incremento occupazionale non derivi dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti. I soggetti che beneficiano della deduzione inviano alla Regione una comunicazione dei dati nei termini e con le modalità stabilite dalla Giunta regionale. Per ciascun dipendente incrementale l'importo complessivo delle deduzioni ammesse dal presente articolo e dal D.Lgs. n. 446/1997, non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dal costo sostenuto dal datore di lavoro, così come determinato dall' articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9 del codice civile.

Reg./Prov.	Cod.	CREDITI D'IMPOSTA
Toscana	1	L'articolo 11 della legge regionale 24 dicembre 2013, n. 79 riconosce alle microimprese che negli esercizi 2014 e 2015 effettuano investimenti in progetti di internazionalizzazione un credito di imposta IRAP per un importo complessivo non superiore ad euro 15.000,00, calcolato esclusivamente sulla base delle spese sostenute per la locazione degli spazi espositivi in fiere internazionali svolte in paesi esteri europei, in forma singola o associata. Il credito d'imposta deve essere utilizzato entro il secondo esercizio finanziario successivo a quello in cui l'investimento è effettuato. L'agevolazione, non è cumulabile con altre agevolazioni pubbliche concesse sulle stesse spese.
	2	L'articolo 12 della legge regionale 24 dicembre 2013, n. 79 riconosce un credito di imposta IRAP per un importo complessivo non superiore ad euro 15.000,00, alle micro e piccole imprese che nel triennio 2013 – 2015 realizzano un sistema di gestione integrato ed ottengono almeno due certificazioni riconosciute da standard internazionali, di cui almeno una tra le seguenti: a) ISO 14001, di cui al reg. (CE) 761/2001; b) SA8000; c) BS OHSAS 18001; d) registrazione EMAS. Il credito d'imposta deve essere utilizzato entro i tre esercizi finanziari successivi alla certificazione ed è calcolato esclusivamente sulla base delle spese sostenute per la certificazione. Nel caso di registrazione EMAS l'impresa deve optare fra l'agevolazione del presente articolo o la riduzione dell'aliquota prevista all'articolo 4 della medesima legge regionale n. 79 del 2013. L'agevolazione non è cumulabile con altre agevolazioni pubbliche inerenti la certificazione di impresa
	3	La legge regionale 31 luglio 2012, n. 45 riconosce un credito d'imposta sull'imposta regionale sulle attività produttive pari al 20 per cento delle erogazioni liberali destinate in favore dei soggetti pubblici o privati senza scopo di lucro, con sede legale o stabile organizzazione operativa in Toscana, che abbiano previsto nello statuto o nell'atto costitutivo le finalità della promozione, organizzazione e gestione di attività culturali e della valorizzazione del patrimonio culturale del paesaggio. Sono escluse dall'agevolazione le imprese in difficoltà economica, le banche, le fondazioni bancarie e le compagnie e imprese di assicurazione. L'agevolazione si applica alle condizioni e nei limiti consentiti dalla normativa comunitaria in materia di aiuti "de minimis" e il relativo importo complessivo è concesso fino ad un massimo di euro 1.000.000,00 annui, così destinati: almeno il 70 per cento per progetti concernenti la promozione e organizzazione di attività culturali e la valorizzazione del patrimonio culturale, fino al 30 per cento per progetti concernenti la valorizzazione del paesaggio.
Lombardia	1	L'articolo 1, comma 1, della legge regionale 27 dicembre 2006 n. 31, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, riconosce alle fondazioni no profit e agli enti ecclesiastici accreditati ai sensi della legge regionale 30 dicembre 2009, n. 33 (Testo unico delle leggi regionali che riunisce le disposizioni legislative in materia di sanità, compresa la legge regionale 11 luglio 1997, n. 31) che svolgono attività sanitaria o socio-sanitaria, un credito d'imposta annuale fino alla concorrenza dell'importo corrispondente all'aliquota dell'uno per cento.

ELENCO DELLE ALIQUOTE APPLICABILI E RELATIVA CODIFICA

AVVERTENZE La presente tabella, consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it), assume valore puramente indicativo, essendo la materia suscettibile di aggiornamento da parte degli Enti interessati. Per maggiori informazioni e delucidazioni si invita a contattare gli Uffici Tributi delle singole Regioni. Ai sensi dell'art. 1, comma 226, della legge finanziaria n. 244 del 27 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008), le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive vigenti alla data del 1° gennaio 2008, qualora variate ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sono riparametrate sulla base di un coefficiente pari a 0,9176 (cfr. risoluzione n. 13 del 10/12/2008 della Direzione Federalismo Fiscale del Ministero dell'Economia e delle Finanze). Le aliquote statali e quelle stabilite dalle singole Regioni e Province Autonome, comunicate dalle stesse all'Agenzia delle Entrate, sono riparametrate secondo le indicazioni fornite dalla citata risoluzione ministeriale.

CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	NORMATIVE		
			ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
ABRUZZO					
OR	Aliquota ordinaria	4,82 (*)	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione per le farmacie rurali sussidiate	3,90 (*)	01/01/01	a regime	L.R. 16/03/01 n. 9
A2	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. a) , b) del D.Lgs. n.446/97 operanti in Comuni Montani, nei limiti ed alle condizioni previste dalla legge regionale	3,90 (*)	01/01/02	a regime	Art. 14, L. R.10/05/02 n. 7 come modificato dall'art. 84, comma 5, L. R. 26/04/04 n. 15
A3	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) del D.Lgs. n. 446/97 considerati ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	3,90 (*)	periodo d'imposta in corso al 01/01/03	a regime	Art. 43, commi 1 e 3, L. R. 17/04/03 n. 7
A4	Agevolazione per le cooperative sociali di cui alla Legge n. 381/91	3,90 (*)	periodo d'imposta in corso al 01/01/03	a regime	Art. 43, commi 2 e 3, L. R. 17/04/03 n. 7
A5	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3 co.1 lett. a), b) e c) del D.Lgs. n. 446/97 che iniziano l'attività a decorrere dal 1/1/04, per i primi due periodi d'imposta nei limiti e alle condizioni previste dalla legge regionale	3,90 (*)	01/01/04	a regime	Art. 84, commi 1-4, L. R. 26/04/04 n. 15
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	2,82 (*)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97

(*) In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale. Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446. La regione Abruzzo, con legge regionale 12 dicembre 2006, n. 44, ha riprodotto la normativa dello Stato. Le aliquote sopra riportate sono già comprensive delle maggiorazioni.

BASILICATA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
M1	Maggiorazione di aliquota per i seguenti settori di attività: a) produzione, trasmissione e distribuzione di energia elettrica e servizi connessi di cui ai codici ATECO 2007: 35.1, 35.11, 35.12, 35.13, 35.14, 35.21, 35.22, 35.23, 49.50; b) estrazione e trasporto di petrolio greggio e di gas naturale e servizi connessi di cui ai codici ATECO 2007: 06.1, 06.2, 09.1, 09.9, 19.1, 19.2.	4,82	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/13	a regime	Art. 2, L.R. 8/7/14 n. 12 Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che svolgono attività economiche individuate dai codici ATECO 2007: 35.1, 35.11, 35.12, 35.13, 35.14, 35.21, 35.22, 35.23, 49.50; (produzione, trasmissione e distribuzione di energia elettrica e servizi connessi) e 06.1, 06.2, 09.1, 09.9, 19.1, 19.2 (estrazione e trasporto di petrolio greggio e di gas naturale e servizi connessi)	5,12	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/13	a regime	Art. 2, L.R. 8/7/14 n. 12 Art. 16, co. 1-bis, lett. a) D.Lgs. n. 446/97
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	4,65	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	5,90	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) del D.Lgs. n. 446/97 considerati ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	2,98	01/01/02	a regime	Art. 29, co. 2, L. R. 31/01/02 n. 10
A2	Agevolazione per le cooperative sociali di cui alla Legge n. 381/91	2,98	01/01/09	a regime	Art. 29, co. 2, L. R. 31/01/02 n. 10
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97

APPENDICE

Appendice

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINI	NORMA
CALABRIA					
M1	Maggiorazione dello 0,92% dell'aliquota ordinaria del 3,9%	4,82 (*)	01/01/09	a regime	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97 e Decreto Pr. Giunta reg. 28/05/09 n. 2 Art. 33, L.R 12/06/09 n. 19
IC	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 e Decreto Pr. Giunta reg. 28/05/09 n. 2 Art. 33, L.R 12/06/09 n. 19
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97 e Decreto Pr. Giunta reg. 28/05/09 n. 2 Art. 33, L.R 12/06/09 n. 19
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97 e Decreto Pr. Giunta reg. 28/05/09 n. 2 Art. 33, L.R 12/06/09 n. 19
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73	1,90 (*)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
(*) In base all'articolo 33 della legge regionale 12 giugno 2009, n. 19, al fine di assicurare, secondo quanto previsto dall'articolo 1 della legge regionale 30 aprile 2009, n. 30, la copertura di quota parte del disavanzo di gestione in materia di spesa sanitaria per l'esercizio 2008, così come determinato con decreto del Presidente della Giunta regionale in qualità di Commissario ad acta ai sensi dell'articolo 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento e quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento) sono incrementate dello 0,92%, equivalente alla misura massima consentita prevista per le regioni in condizioni di Deficit finanziario di cui all'articolo 1, comma 174, della legge n. 311/2004. Le aliquote sopra riportate sono già comprensive della maggiorazione.					
CAMPANIA					
M1	Maggiorazione generalizzata di aliquota (tranne le eccezioni previste dal D.Lgs. 446/97 e dalla Legge regionale)	4,97 (*)	periodo d'imposta in corso al 01/01/06	a regime	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97 e art. 1, co. 1, L. R. 28/12/05 n. 23
IC	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,27 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 e Art. 1, co. 1, L. R. 28/12/05 n. 23
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,72 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97 e Art. 1, co. 2, L. R. 28/12/05 n. 23
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,97 (*)	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97 e Art. 1, co. 1, L. R. 28/12/05 n. 23
A1	Agevolazione per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus) e le cooperative sociali	4,40 (*)	periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 75, L.R. 30/01/2008 n. 1
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73	2,97 (*)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
(*) In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale. Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446. Per la Regione Campania l'articolo 11, comma 15, del decreto legge n. 76/2013, convertito dalla legge n. 99 del 2013, ha stabilito che a decorrere dal 2014, è disposta l'applicazione delle maggiorazioni fiscali di cui all'articolo 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (maggiorazione dell' aliquota Irap di 0,15 punti percentuali) ed il relativo gettito fiscale è finalizzato prioritariamente all'ammortamento dei prestiti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legge n. 35/2013 e, in via residuale, all'ammortamento del corrispondente prestito di cui al comma 13 destinato al piano di rientro di cui all'articolo 16, comma 5, del decreto legge n. 83/2012, per l'intera durata dell'ammortamento dei medesimi prestiti. Le aliquote in vigore sono state confermate dagli articoli 1 e 2 della legge regionale n. 4 del 16 gennaio 2014.					
EMILIA ROMAGNA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
M1	Maggiorazione di aliquota per le attività economiche rientranti nei settori contraddistinti dai codici 23, 40, 64 e 67 della classificazione ATECOFIN 2004 diverse da quelle di cui ai successivi codici IC, IC1, BA e AS	4,82	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/06	a regime	Art. 1, comma 1, L.R. 20/12/06 n. 19
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e da quelle rientranti nei settori contraddistinti dai codici 23, 40, 64, 65, 66 e 67 della classificazione ATECOFIN 2004	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che rientrano nei settori contraddistinti dai codici 23, 40, 64, 65, 66 e 67 della classificazione ATECOFIN 2004	5,12	–	a regime	Art. 1, comma 1, L.R. 20/12/06 n. 19 e Art. 16, co. 1 - bis, lett. a) D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota per le attività economiche rientranti nei settori contraddistinti dal codice 65 della classificazione ATECOFIN 2004 e dal codice 67 della citata classificazione qualora l'attività sia svolta da banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97.	5,57	–	a regime	Art. 1, comma 1, L.R. 20/12/06 n. 19 e Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 in caso di attività economiche non rientranti nei settori contraddistinti dai codici 65 e 67 della classificazione ATECOFIN 2004	4,65	–	a regime	Art. 16, co. 1 – bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le attività economiche rientranti nei settori contraddistinti dal codice 66 della classificazione ATECOFIN 2004 e dal codice 67 della citata classificazione qualora l'attività sia svolta da imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 1, comma 1, L.R. 20/12/06 n. 19 e Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) del D.Lgs. n. 446/97 considerati ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	3,21	01/01/02	a regime	Art. 7, comma 1, L. R. 21/12/01 n. 48
A2	Agevolazione per le cooperative sociali di cui alla Legge n. 381/91	3,21	01/01/02	a regime	Art. 7, comma 2, L. R. 21/12/01 n. 48
A3	Agevolazione per le organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della Legge 26 febbraio 1987, n. 49	2,98	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/03	a regime	Art. 18, comma 1, L. R. 22/12/03 n. 30
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97

CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	NORMATIVE		
			ENTRATA IN VIGORE	TERMINI	NORMA
FRIULI VENEZIA GIULIA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione per un massimo di 5 periodi d'imposta alle nuove imprese artigiane aventi i requisiti previsti dalla legge regionale	3,17	periodo d'imposta in corso al 01/01/04	a regime	Art. 1, co. 13, 14, 15, 16 e 17, L. R. 26/01/04 n. 1
A2	Agevolazione per un massimo di 5 periodi d'imposta alle nuove imprese artigiane insediate nelle zone montane di svantaggio socio-economico aventi i requisiti previsti dalla legge regionale	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/04	a regime	Art. 1, co. 13, 14, 15, 16 e 17, L.R. 26/01/04, n. 1
A3	Aliquota ridotta per i soggetti passivi previsti dalla legge regionale che, alla chiusura del singolo periodo d'imposta presentino: a) un incremento del valore della produzione netta, aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP di almeno il 3% rispetto alla media del triennio precedente; b) un incremento dei costi relativi al personale, classificabili nell'art. 2425, primo comma, lett. B), numero 9), del codice civile, diminuiti degli oneri deducibili ai fini IRAP di almeno il 3% rispetto alla media del triennio precedente	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/06 la disposizione che fissa la misura degli incrementi al 3% dal 01/01/12	a regime	Art. 2, comma 2, L.R. 18/01/06, n. 2 Regolamento di cui al D.P.Reg. del 6/12/06 n. 0372/Press
A4	Riduzione dell'aliquota Irap nelle zone di svantaggio socio-economico del territorio montano	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/07	a regime	Art. 2, L.R. 23/01/07, n. 1
A5	Riduzione dell'aliquota Irap per imprese aventi almeno 1 e non più di 5 dipendenti	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/09	a regime	Art. 2, comma 1, lett a), L.R. 30/12/2008, n. 17
A6	Riduzione dell'aliquota Irap per esercenti arti e professioni con almeno 1 dipendente e volume d'affari non superiore a 120 mila euro	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/09	a regime	Art. 2, comma 1, lett b), L.R. 30/12/2008, n. 17
A7	Riduzione dell'aliquota Irap per i soggetti passivi Irap di cui all'articolo 3, comma 1, lett. a), b), c), d) ed e) del D.Lgs. n.446/97 di nuova costituzione o che trasferiscono l'insediamento produttivo nella regione Friuli Venezia Giulia. La riduzione si applica per cinque periodi di imposta, a decorrere da quello di costituzione o di trasferimento dell'insediamento produttivo nel territorio regionale.	2,90	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 7, L.R. 20/02/2015, n.3 e Regolamento di cui al D.P.Reg. 24/6/15, n.0124/Pres.
A8	Riduzione dell'aliquota Irap a favore dei soggetti passivi Irap che incrementano il costo per il personale addetto alla ricerca e sviluppo	3,50	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 19, L.R. 20/02/2015, n.3
E1	Esenzione per le Onlus	esenti	periodo d'imposta in corso al 01/01/02 periodo d'imposta in corso al 01/01/04 per le cooperative sociali che gestiscono servizi socio-sanitari ed educativi	a regime	Art. 2 bis, L.R. 25/01/02, n. 3, introdotto dall'art. 7, co 10, L.R. 23/08/02, n. 23 Art. 1, comma 14 bis, L.R. 26/01/04, n. 1, introdotto dall'art. 1, comma 13, L.R. 02/02/05, n.1, per le cooperative sociali che gestiscono servizi socio-sanitari ed educativi
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A3, A4 e/o A5	3,28	–	a regime	Art. 2, comma 2, L.R. 18/01/06, n.2 Art.2, L.R. 23/01/2007, n.1 Art. 2, comma 1, lett. a), L.R. 30/12/2008, n.17 Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs.446/1997
IC2	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	3,20	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 7, L.R. 20/02/2015, n.3 e Regolamento di cui al D.P.Reg. 24/6/15, n.0124/Pres. Art. 16, co.1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC3	Riduzione dell'aliquota Irap per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A8	3,80	periodo d'imposta in corso al 01/01/2015	a regime	Art. 19, L.R. 20/02/2015, n.3 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97

segue

APPENDICE

Appendice

CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALiquota	NORMATIVE		NORMA
			ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	4,65	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Agevolazione per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A3, A4 e/o A5	3,73	–	a regime	Art. 2, comma 2, L.R. 18/01/06, n.2 Art.2, L.R. 23/01/2007, n.1 Art. 2, comma 1, lett. a), L.R. 30/12/2008, n.17 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs.446/1997
BA2	Agevolazione per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n.446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	3,65	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 7, L.R. 20/02/2015, n.3 e Regolamento di cui al D.P.Reg. 24/6/15, n.0124/Pres. Art. 16, co.1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA3	Riduzione dell'aliquota Irap per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6, D.Lgs. 446/1997 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A8	4,25	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 19, L.R. 20/02/2015, n.3 Art. 16, co. 1 – bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	5,90	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AS1	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A3, A4 e/o A5	4,98	–	a regime	Art. 2, comma 2, L.R. 18/01/06, n.2 Art.2, L.R. 23/01/2007, n.1 Art. 2, comma 1, lett. a), L.R. 30/12/2008, n.17 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs.446/1997
AS2	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n.446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	4,90	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 7, L.R. 20/02/2015, n.3 e Regolamento di cui al D.P.Reg. 24/6/15, n.0124/Pres. Art. 16, co.1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AS3	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n.446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A8	5,50	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 19, L.R. 20/02/2015, n.3 Art. 16, co. 1 – bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AG1	Agevolazione per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73 e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	0,90	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 7, L.R. 20/02/2015, n.3 e Regolamento di cui al D.P.Reg. 24/6/15, n.0124/Pres. Art. 45, co.1, D.Lgs. n.446/97
AG2	Agevolazione per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73 e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A8	1,50	periodo d'imposta in corso al 01/01/15	a regime	Art. 19, L.R. 20/02/2015, n.3 Art. 45, co.1, D.Lgs. n.446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
E2	Esenzione per le Aziende Pubbliche di Servizi alla persona (ASP)	esenti	01/01/06 per le ASP ex IPAB 01/01/12 per le altre ASP	a regime	Art. 2, comma 6, L.R. 18/01/06, n. 2

CODICE		REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	NORMATIVE		
				ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
LAZIO						
OR	Aliquota ordinaria		4,82 (*)	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori.		5,12 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97		5,57 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97		6,82 (*)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73		2,82 (*)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici		8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
(*) In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale. Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446. Le aliquote sopra riportate sono già comprensive delle maggiorazioni.						
LIGURIA						
OR	Aliquota ordinaria		3,90	–	–	Art. 16, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione nei confronti dei seguenti soggetti, limitatamente al valore della produzione netta prodotta nel territorio della Regione: a) organismi di volontariato di cui alla legge n. 266/91 iscritti nel registro regionale di cui alla L.R. n. 15/92 b) cooperative sociali e loro consorzi, di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), della legge n. 381/91, iscritte all'albo regionale di cui alla L.R. n. 23/93. N.B. Nei confronti dei consorzi di coop. sociali l'aliquota ridotta si applica a condizione che essi abbiano la base sociale formata per il 100% da cooperative sociali di cui al predetto art. 1, co. 1, lett. a) della L. 381/91		3,00	01/01/02	a regime	Art. 3, commi 3 e 4, L. R. 07/05/02 n.20
A2	Agevolazione per le associazioni di promozione sociale di cui alla legge 7/12/2000, n. 383, iscritte al registro nazionale previsto dall'art. 7, comma 3, della legge medesima.		2,98	01/01/04	a regime	Art. 2, L.R. 02/04/04 n. 7
A3	Agevolazione per le cooperative sociali e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 1, lett. b) della legge 381/1991 iscritte all'albo regionale di cui alla legge regionale 1 giugno 1993, n. 23		2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/06	a regime	Art. 5, commi 1,2,3 L.R. 24/01/06 n. 2
M1	Maggiorazione di aliquota per i soggetti passivi che esercitano attività economiche comprese nelle categorie e sottocategorie di attività economiche individuate dai codici ATECO 2007: 06.10.00; 06.20.00; 09.10.00; 19.10.09; 19.20.10; 24.46.00; 35.11.00; 35.13.00; 35.14.00; 35.21.00; 35.22.00; 35.23.00; 35.30.00; 53.10.00; 53.20.00; 61.10.00; 61.20.00		4,82	periodo d'imposta in corso al 01/01/08	a regime	Art. 2, comma 1, L.R. 14/12/07 n. 43, come sostituito dall'art. 23, L.R. 23/12/13, n. 41
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori		4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97)
IC1	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che svolgono attività economiche individuate dai codici ATECO 2007: 06.10.00; 06.20.00; 09.10.00; 19.10.09; 19.20.10; 24.46.00; 35.11.00; 35.13.00; 35.14.00; 35.21.00; 35.22.00; 35.23.00; 35.30.00; 53.10.00; 53.20.00; 61.10.00; 61.20.00		5,12	–	a regime	Art. 2, comma 1, L.R. 14/12/07 n. 43, come sostituito dall'art. 23, L.R. 23/12/13, n. 41 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97		5,57	–	a regime	Art. 1, comma 1, L.R. 28/11/05 n. 17 e Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97		6,82	–	a regime	Art. 5, co. 1 e 2 L.R. 13/12/01, n. 34(**) Art. 16, co. 1 - bis, lett. c) D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73		1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici		8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
A4	Agevolazione per le Aziende Pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IAPB)		7,50	periodo d'imposta in corso al 01/01/07	a regime	Art. 5, L.R. 03/04/07 n. 15

APPENDICE

Appendice

CODICE		REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALiquOTA	NORMATIVE		
				ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
LOMBARDIA						
OR	Aliquota ordinaria		3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1 (*) (***)	Agevolazione per le imprese costituite dopo l'entrata in vigore della L. R. 5/5/04 n. 11 nei piccoli comuni individuati nei provvedimenti attuativi, nei limiti e alle condizioni previste dalla legge regionale 5 maggio 2004, n. 11, e successive modificazioni ed integrazioni e dalle relative disposizioni attuative		2,98	periodo d'imposta di inizio attività	4 periodi d'imposta	Art. 9, co. 2, 4 e 5, L.R. 5/5/04 n. 11
A2 (***)	Agevolazione per le scuole dell'infanzia autonome di cui all'art. 7-ter, della legge regionale n. 19 del 2007		2,98	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 1, co. 2, lett. g), L.R. 28/12/07 n. 35
A3 (***)	Agevolazione per gli esercizi che provvedano volontariamente, entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello a cui si riferisce l'agevolazione, alla completa disinstallazione degli apparecchi da gioco individuati dall'articolo 4, comma 5, della legge regionale n. 8/2013, nei locali in cui si svolge l'attività.		2,98	1/1/14	31/12/18	Art. 4, commi 5, 6 e 8, L.R.21/10/13, n.8
A4 (***)	Agevolazione a favore delle imprese start up innovative, come definite dall'articolo 25, comma 2, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, iscritte nel corso dell'anno 2013 nell'apposita sezione speciale del registro delle imprese		2,90	01/01/15	31/12/16	Art. 77, co. 6-quater e 6-quinquies, L.R. 14/7/03, n. 10
M1	Maggiorazione di aliquota per gli esercizi nei quali risultino installati apparecchi da gioco individuati dall'articolo 4, comma 7, della legge regionale n. 8/2013		4,82	1/1/14	31/12/18	Art. 4, commi 7 e 8, L.R.21/10/13, n.8
E1	Esenzione per le ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97		esenti	01/01/02	a regime	Art. 1 co. 7 e 8, L.R.18/12/01 n. 27 come confermato dall'art. 77, co. 1 e co. 2, L. R. 14/07/03 n. 10
E3 (***)	Azzeramento dell'aliquota IRAP applicata alle Aziende Lombarde per l'Edilizia Residenziale (ALER) ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del d.lgs. 68/2011		0	01/01/15	a regime	Art. 77, co. 6-sexies e 6-septies, L.R. 14/07/03, n. 10
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori		4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1 (***)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A1		3,28	periodo d'imposta di inizio attività	4 periodi d'imposta	Art. 9, co. 2, 4 e 5, L.R. 5/5/04 n. 11 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a) D.Lgs. n. 446/97
BA (**)	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97		5,57	–	a regime	Art. 76, L.R.14/07/03, n. 10 Art. 16, co. 1-bis lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS (**)	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97		6,82	–	a regime	Art. 76, L.R.14/07/03, n. 10 Art. 16, co. 1-bis lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73		1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici		8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
E2 (***)	Esenzione per le Aziende Pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB)		esenti	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 1, co. 2, lett. f), L.R. 28/12/07 n. 35
(*) L'agevolazione è riconosciuta per ulteriori 3 periodi d'imposta alle imprese composte da giovani o donne con i requisiti previsti dall'articolo 9, comma 2, della legge regionale n. 11 del 2004						
(**) Maggiorazione confermativa dell'aumento di aliquota stabilito dalla legge regionale n. 27 del 18/12/2001 riguardante i codici di attività economiche ATECO 2007 relative a tutti i codici a sei cifre appartenenti ai settori 64, 65 e 66 qualora l'attività sia svolta da soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/97.						
(***) Le agevolazioni sono riconosciute compatibilmente alle disposizioni comunitarie.						

		NORMATIVE				
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA	
MARCHE						
M1	Maggiorazione generalizzata dell'aliquota ordinaria (tranne le eccezioni previste dal D.Lgs. 446/97 e dalla Legge regionale)	4,73	01/01/02	a regime	Art. 1, co. 3, L.R. 19/12/01 n. 35 Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97	
Sospensione dalla maggiorazione M1 per determinate categorie di soggetti e settori di attività:						
SM1	a) soggetti che realizzano almeno il 50 per cento del proprio fatturato annuo, dichiarato ai fini IVA, per lavorazioni in conto terzi nei settori del tessile e abbigliamento di cui ai codici 8140, 8150, 8160, 8170, 8210, 8220 della classificazione, tariffe industria, per l'assicurazione INAIL allegata al decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale del 12 dicembre 2000	3,90	01/01/02	a regime	Art. 1, co. 4, lett. a), L. R. 19/12/01 n. 35	
SM2	b) soggetti di cui all'art.3, co. 1, lett. e), del D.Lgs. n. 446/97, considerati ONLUS ai sensi dell'art.10 del D.Lgs. n.460/97	3,90	01/01/02	a regime	Art. 1, co. 4, lett. c), L. R. 19/12/01 n. 35	
SM3	c) soggetti di cui all'art.3, comma 1, lettera e-bis), del D.Lgs. 446/1997, relativamente al valore prodotto nell'esercizio dell'attività commerciale	3,90	01/01/02	a regime	Art. 1, co. 4, lett. e), L. R. 19/12/01 n. 35	
SM4	d) settore ricerca e sviluppo di cui ai codici ISTAT, attività economiche per le classi: 73.10 e 73.20 (confluiscono nei nuovi codici Ateco 2007: 72.11.00, 72.19.01, 72.19.09, 72.20.00) (*)	3,90	periodo d'imposta in corso al 01/01/05	a regime	Art. 1, co. 4, lett. e-bis), L. R. 19/12/01 n. 35 come integrato dall'art. 35 L.R. 24/12/04 n. 29	
SM5	e) settore "altre attività dello spettacolo, di intrattenimento e divertimento di cui al codice ISTAT, della classificazione delle attività economiche: 92.3 (confluisce nei nuovi codici Ateco 2007: 79.90.11, 85.52.01, 90.01.01, 90.01.09, 90.02.01, 90.02.02, 90.02.09, 90.03.02, 90.03.09, 90.04.00, 93.21.00, 93.29.10, 93.29.90) (*)	3,90	periodo d'imposta 2005	a regime	Art. 1, co. 4, lett. e-ter), L.R. 19/12/01 n.35 aggiunta dall'art. 19 L. R. 11/10/05 n. 24	
A1	Agevolazione per riduzione aliquota alle cooperative sociali di cui all'art.1, comma 1, lett. A), legge 381/1991	2,50	Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 1, co. 4-bis, L. R. 19/12/01 n. 35 come modificato dall'art. 12, L. R. 11/03/03 n. 3 e come sostituito dall'art. 34, L.R. 27/12/07 n. 19	
A2	Agevolazione per riduzione aliquota alle cooperative sociali di cui all'art.1, comma 1, lett. B), legge 381/1991	1,50	Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 1, co. 5 L. R. 19/12/01 n. 35 come modificato dall'art. 12, L. R. 11/03/03 n. 3 e come sostituito dall'art. 34, L.R. 27/12/07 n. 19	
A3	Agevolazione per riduzione aliquota, al settore fabbricazione delle calzature di cui ai codici ISTAT attività economiche: 19.30.1, 19.30.2, 19.30.3 ed al settore fabbricazione articoli da viaggio, borse, articoli da correggiaio e selleria di cui al codice ISTAT attività economiche: 19.20.0 (confluiscono nei nuovi codici Ateco 2007: 15.20.10, 15.20.20, 16.29.11, 22.19.01, 22.29.01 e 15.12.09) (*)	4,13	periodo d'imposta in corso al 01/01/04	a regime	Art. 1, co. 1, L. R. 22/12/03 n. 25 e art. 30, co. 1, L.R. 19/02/04 n. 2	
Agevolazione per riduzione aliquota, per le sottoelencate categorie di soggetti passivi, con sede legale nel territorio regionale, operanti nei settori dell'industria, dell'artigianato e del commercio di cui ai codici alfabetici ISTAT della classificazione delle attività economiche per le sezioni C, D, E, F e G (i codici numerici di tali sezioni confluiscono nei nuovi codici Ateco 2007 come indicati nella tabella di raccordo sottocitata) (*) a condizione che non sia aumentato rispetto all'anno precedente il tasso di premio per l'assicurazione INAIL da applicare ai sensi del decreto del ministero del lavoro e della previdenza sociale del 12 dicembre 2000:			4,13	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 1, comma 5 bis, L.R. 19/12/01, n. 35, inserito dall'art. 19 L.R. 11/10/05, n. 24, come modificato dall'art.34, L.R. 27/12/07, n. 19, dall'art. 27 L.R. 28/12/10, n. 20, dall'art. 5, L.R. 29/11/13, n. 44, e dall'art. 5 L.R. 23/12/13, n. 49. Art. 33, comma 1, L.R. 28/07/09, n. 18
A4.1	a) imprese che esportano all'estero almeno il 50% del fatturato dell'ultimo anno	tre periodi di imposta e per ogni periodo di imposta in cui si verifichi la condizione				
b) imprese rientranti nella definizione dell'Unione Europea di piccole e medie imprese di cui alla raccomandazione 2003/361/CE (2003) 1422 del 6/5/2003, nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013, per ciascun periodo d'imposta, si verifichi almeno una delle condizioni indicate:						
A4.2.1	1) abbiano assunto nuovo personale a tempo indeterminato, da utilizzare presso la sede o l'impianto ubicato nel territorio regionale nel campo dell'innovazione tecnologica e della ricerca, in possesso di laurea specialistica appartenente ad una delle classi previste dalla legge regionale					
A4.2.2	2) abbiano ottenuto una delle seguenti certificazioni o registrazioni: ETICA SA 8000, ISO 9001, ISO 14001, EMAS					
A4.2.3	3) abbiano registrato almeno un brevetto per invenzione industriale, modello di utilità o modello ornamentale					
A5	Agevolazione per riduzione aliquota, per le attività di preparazione e concia del cuoio di cui al codice ISTAT attività economiche 19.10.0 (confluisce nel nuovo codice Ateco 2007: 15.11.00) (*)	4,13	01/01/06	a regime	Art. 25, L.R. 10/02/06 n. 2	
IC	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,03	–	a regime	Art. 1, co. 3 L.R. 19/12/01 n. 35 Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 11, L.R. 31/10/11 n. 20	
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono di una delle agevolazioni di cui al codice A4	4,43	–	a regime	Art. 1, co. 5-bis, L.R. 19/12/01 n. 35 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a) del D.Lgs. n. 446/97	
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,48	–	a regime	Art. 1, co. 3 L.R. 19/12/01 n. 35 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97 Art. 11, L.R. 31/10/11 n. 20	
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,73	–	a regime	Art. 1, co. 3 L.R. 19/12/01 n. 35 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97 Art. 11, L.R. 31/10/11 n. 20	
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97	
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97	
(*) Per il raccordo con i nuovi codici Ateco 2007 vedasi apposita tabella dell'Agenzia delle Entrate disponibile nel sito internet www.agenziaentrate.gov.it .						

APPENDICE

Appendice

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINI	NORMA
MOLISE (*)					
OR	Aliquota ordinaria	4,97 (**)	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 446/97 limitatamente al valore della produzione netta riferibile al territorio dei comuni della provincia di Campobasso maggiormente danneggiati dal sisma del 31 ottobre 2002, individuati con decreto del Presidente della Giunta regionale n. 167 del 30/12/02	4,05 (**)	01/01/03	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2 L.R. n. 1/04 art. 14, L.R. n. 5/05 art. 4 L.R. n. 42/06
A2	Agevolazione per le imprese giovanili di cui all'art. 5, co.1 del decreto legislativo n. 185 del 21 aprile 2000, e per le imprese individuali il cui titolare ha età non superiore a 35 anni	4,05 (**)	01/01/03	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2, L.R. n. 1/04 art. 4, L.R. n. 42/06
A3	Agevolazione per le imprese femminili in possesso dei requisiti di cui all'art. 2, lettera a) della legge 25 febbraio 1992, n. 215	4,05 (**)	01/01/03	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2, L.R. n. 1/04 art. 4, L.R. n. 42/06
A4	Agevolazione per le società sportive dilettantistiche operanti senza fine di lucro	4,05 (**)	01/01/03	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2, L.R. n. 1/04 art. 4 L.R. n. 42/06
A5	Agevolazione per le imprese, sotto qualsiasi forma costituite, limitatamente al valore della produzione netta riferibile al territorio dei Comuni montani con rilievo altimetrico superiore a 750 mt sul livello del mare	4,05 (**)	01/01/03	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2, L.R. n. 1/04 art. 4, L.R. n. 42/06
E1	Esenzione per le ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	esenti	01/01/05	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 art. 2, L.R. n. 1/04 art. 14, L.R. n. 5/05 art. 4, L.R. n. 42/06
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,27 (**)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3 e/o A5	4,35 (**)	–	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 Art. 2 L.R. n. 1/04; Art. 14, L.R. n. 5/05 Art. 4 L.R. n. 42/06 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a) D.Lgs. n. 446/97
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,72 (**)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Agevolazione per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3 e/o A5	4,8 (**)	–	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 Art. 2 L.R. n. 1/04; Art. 14, L.R. n. 5/05 Art. 4 L.R. n. 42/06 Art. 16, co. 1 – bis, lett. b) D.Lgs. n. 446/97
AS	Aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,97 (**)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AS1	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3 e/o A5	6,05 (**)	–	a regime	Artt. 7 e 12, L.R. n. 45/02 Art. 2 L.R. n. 1/04; Art. 14, L.R. n. 5/05 Art. 4 L.R. n. 42/06 Art. 16, co. 1 – bis, lett. c) D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	2,97 (**)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
(*) L'aliquota ridotta non si applica qualora il minor onere tributario ecceda per importo e condizioni i limiti consentiti dalla normativa comunitaria in materia di "de minimis" (art. 2, co. 10, L. R. 09/01/04 n. 1 e art. 14, co. 5, L. R. 07/02/05 n. 1).					
(**) In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale. Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446. In base al comma 86 dell'art. 2 della legge n. 191/2009 le aliquote devono essere ulteriormente maggiorate di 0,15 punti percentuali. Le aliquote sopra riportate sono già comprensive delle maggiorazioni.					

		NORMATIV E			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
PIEMONTE					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1	Agevolazione alle cooperative sociali, di cui alla Legge n. 381 del 1991 Riduzione di aliquota del 2,00%	1,90	01/01/05	a regime	Art. 3, comma 1, L. R. 04/03/03 n. 2
A2	Agevolazione per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) che si occupano esclusivamente di assistenza educativa sociale e sanitaria	2,25	Periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 5, L.R. 23/04/07 n. 9
A3	Agevolazione per l'editoria e l'informazione locale	2,98	Periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 8, co. 1, lett. d), L.R. 25/06/08 n.18 come sostituita dall'art. 5, L.R. n.22 del 06/08/09 e dall'art. 1, L.R. n. 18 del 16/06/2009
A4(*)	Aliquota ridotta dello 0,92% per le attività economiche esercitate esclusivamente in comuni montani e non montani ad alta marginalità	2,98	01/01/11	a regime	Art. 2, comma 1, L.R. 3/08/10 n. 19
A6	Agevolazione per gli esercizi che provvedano volontariamente, entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello a cui si riferisce l'agevolazione, alla completa disinstallazione degli apparecchi da gioco di cui all'articolo 110, commi 6 e 7, del regio decreto 18 giugno 1931, n 773	2,98	1/1/15	31/12/17	Art. 7, co. 5, L.R. 5/2/14, n.1
M1	Maggiorazione di aliquota per gli esercizi nei quali sono presenti uno o più apparecchi da gioco individuati dall'articolo 4, comma 7, della legge regionale n. 8/2013 di cui all'articolo 110, commi 6 e 7, del regio decreto 18 giugno 1931, n 773	4,82	1/1/15	a regime	Art. 7, co. 6, L.R. 5/2/14, n.1
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A4	3,28	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 2, comma 1, L.R. 3/08/10 n. 19
BA	Maggiorazione di aliquota per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97 Art. 1, co. 1, L. R. 21/04/06 n. 14, modificato dall'art. 13, co. 1, L. R. 13/11/06 n. 35
BA1	Agevolazione per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A4	4,65	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97 Art. 2, comma 1, L.R. 3/08/10 n. 19
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97 Art. 1, co. 1, L. R. 21/04/06 n. 14, modificato dall'art. 13, co. 1, L. R. 13/11/06 n. 35
AS1	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A4	5,90	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97 Art. 2, comma 1, L.R. 3/08/10 n. 19
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
A5	Agevolazione per le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)	4,25	Periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 3, L.R. 23/04/07 n. 9
(*) L'elenco dei comuni ad alta marginalità è reperibile sul sito internet www.regione.piemonte.it/tributi/irap/aliquote.htm					
PUGLIA					
M1	Maggiorazione dell'aliquota ordinaria del 3,9%	4,82	01/01/08	a regime	Art. 6, L.R. 23/12/14 n. 52 Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
IC	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12	–	a regime	Art. 6, L.R. 23/12/14 n. 52 Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57	–	a regime	Art. 6, L.R. 23/12/14 n. 52 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 6, L.R. 23/12/14 n. 52 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
E1	Esenzione per le ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	esenti	01/01/02	a regime	Art. 48, co. 1 e 2, L.R. 21/05/02 n. 7 Art. 6, comma 2, L.R. 23/12/14 n. 52
E2	Esenzione per le Aziende Pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB)	esenti	01/01/10	a regime	Art. 48, co. 2-bis, L.R. 21/05/02 n. 7 come inserito dall'art. 4 L. R. 31/12/09 n. 34 Art. 6, comma 2, L.R. 23/12/14 n. 52
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, del D.Lgs. n. 446/97

APPENDICE

Appendice

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
SARDEGNA					
A1	Riduzione dell'aliquota ordinaria del 3,90%	2,93	-	a regime	Art. 3, co.5, lett. a) L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
IC	Maggiorazione dell'aliquota del 4,20% per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12	-	a regime	Art. 3, co.5, lett. b) L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 16, co. 1-bis lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione dell'aliquota del 4,65% per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57	-	a regime	Art. 3, co.5, lett. b) L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione dell'aliquota del 5,90% per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82	-	a regime	Art. 3, co.5, lett. b) L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
E1	Esenzione per le ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	esenti	01/01/04	a regime	Art.17, comma 5, L. R. 29/04/03 n. 3
E2	Esenzione per le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza di cui al D.Lgs. 207/01.	esenti	01/01/09	a regime	Art. 2, co. 11, L.R. 14/05/09 n.1 come modificata dall'art. 1, co. 10, L.R.7/8/09 n.3
E3	Azzeramento delle aliquote IRAP di cui agli articoli 16, comma 1, e 45, comma 1, del D.Lgs.n. 446/97 per le nuove iniziative produttive intraprese nel territori o regionale	0	Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	5 periodi d'imposta	Art. 3, co.1, L.R. 9/3/15 n. 15
AG	Riduzione dell'aliquota dell'1,90% per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del Dpr n. 601/73	1,43	–	a regime	Art. 3, co.5, lett. c) L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	a regime	Art. 3, co.6, L.R. 9/3/15 n. 5 Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
SICILIA					
OR	Aliquota ordinaria	4,82 (**)	–	–	Art. 16, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97
M1	Maggiorazione dello 0,92% dell'aliquota IRAP per le imprese di raffinazione di prodotti petroliferi in Sicilia	4,82 (**)	27/03/02	a regime	Art. 7, co. 3, L. R. 26/03/02 n. 2
A1	Agevolazione per le aziende i cui titolari abbiano sporto denuncia circostanziata nei confronti di atti estorsivi compiuti ai loro danni, come definiti dalla vigente legislazione nazionale e regionale.	2,98	27/03/02	tre anni dalla denuncia	Art. 7, co. 4, L. R. 26/03/02 n. 2 art. 2, co. 50, L. 24/12/07 n. 244
E1	Esenzione per le ONLUS di cui al D.Lgs. n.460/97, le associazioni di promozione sociale di cui alla legge n. 383/00 e le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/91	esenti	01/01/02	a regime	Art. 7, co. 5, L. R. 26/03/02 n. 2
E2 (*)	Esenzione per le imprese turistiche, alberghiere e artigianali, le imprese operanti nel settore dei beni, culturali e dell'information technology, le industrie agro-alimentari e le imprese industriali con fatturato non superiore a 10 milioni di euro. L'esenzione è prevista in caso di inizio dell'attività dal 2004 e nei limiti e alle condizioni previste dalla legge regionale.	esenti	01/01/04	5 periodi d'imposta successivi a quello di inizio attività	Art. 14, L. R. 29/12/03 n. 21
E3	Esenzione per le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB)	esenti	16/04/03	a regime	Art. 43, L. R. 16/04/03 n. 4
IC	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5,12 (**)	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A1	3,28	–	tre anni dalla denuncia	Art. 7, co. 4, L. R. 26/03/02 n. 2 Art. 2, co. 50, L. 24/12/07 n. 244 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione dello 0,92% per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 anche se operanti in forma cooperativa	5,57 (**)	–	a regime	Art. 7, co. 1 e 2 L. R. 26/03/02 n. 2 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Agevolazione per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell' agevolazione di cui al codice A1	3,73	–	tre anni dalla denuncia	Art. 7, co. 4, L. R. 26/03/02 n. 2 Art. 2, co. 50, L. 24/12/07 n. 244 Art. 16, co. 1 – bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione dello 0,92% per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 anche se operanti in forma cooperativa	6,82 (**)	–	a regime	Art. 7, co. 1 e 2 L. R. 26/03/02 n. 2 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AS1	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A1	4,98	–	tre anni dalla denuncia	Art. 7, co. 4, L. R. 26/03/02 n. 2 Art. 2, co. 50, L. 24/12/07 n. 244 Art. 16, co. 1 – bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	2,82 (**)	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97

(*) Gli aiuti previsti sono concessi nell'ambito dei massimali previsti dalla Comunità europea per gli aiuti "de minimis".

(**) In base al comma 174 dell'art. 1 della legge n. 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'art. 1 della legge n. 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, ed in base al comma 1-bis dell'art. 1 del Decreto Legge n. 206/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 234/2006, l'aliquota ordinaria del 3,9 per cento, quelle di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446 del 1997 (4,20, 4,65 e 5,90 per cento), l'aliquota ridotta del 1,9 per cento prevista dall'articolo 45 del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il settore agricolo e quelle incrementate o ridotte per effetto di disposizioni regionali emanate in base al comma 3 dell'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 446, devono essere maggiorate di 0,92 punti percentuale.

Resta fermo, comunque, l'incremento massimo di 0,92 punti percentuale previsto dal combinato disposto dei commi 1, 1-bis e 3 dell'art. 16 del citato D.Lgs. n. 446.

Le aliquote sopra riportate sono già comprensive della maggiorazione.

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
TOSCANA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1 (*)	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) del D.L.gs. n.446/97 considerati ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97 e per le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/91 limitatamente alle attività istituzionali esercitate	2,98	01/01/14	a regime	Art. 1, co. 1, lett. a) e b), L.R. 24/12/13, n. 79
A2 (*)	Agevolazione per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a), b), ed e), del d. lgs. 446/1997 con qualifica di impresa sociale ai sensi del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 che siano costituiti dai soggetti di cui alle lettere a) e b), oppure sottoposti all'attività di direzione e controllo degli stessi ai sensi dell'articolo 4 del medesimo d. lgs. 155/2006	2,98	01/01/14	a regime	Art. 1, c.1, lett. c), L.R. 24/12/13, n. 79
A3 (*)	Agevolazione per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a), e b), del d. lgs. 446/1997, limitatamente al valore della produzione netta prodotta nei territori montani dei comuni di cui all'allegato B della legge regionale 27 dicembre 2011, n. 68 e con valore della produzione netta non superiore a 75.000 euro	3,44	01/01/14	a regime	Art. 3, L.R. 24/12/13, n. 79
A4 (*)	Riduzione di aliquota di 0,60 punti percentuali per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a), b), del d.lgs. 446/1997, che hanno ottenuto la registrazione della propria organizzazione secondo il regolamento (CE) n. 761/2001 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 marzo 2001, relativo all'adesione volontaria delle organizzazioni a un sistema comunitari o di ecogestione e audit EMAS e con valore della produzione netta non superiore a 20.000 euro	3,30	–	2015	Art. 4, L.R. 24/12/13, n. 79
A5 (*)	Riduzione di aliquota di 0,50 punti percentuali per le reti d'impresa, per le imprese aderenti ad un contratto di rete di impresa che si costituiscono ai sensi dell'articolo 3, commi da 4 ter a 4 quinquies, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5 e per le imprese che sottoscrivono i protocolli di insediamento di cui all'articolo 5 duodecies della l.r. 35/2000.	3,40	01/01/14	2015	Art. 6, co. 1, lett. a) e b), L.R. 24/12/13, n. 79
A6 (*)	Riduzione di aliquota di 1,50 punti percentuali per le piccole e medie imprese (PMI) che si insediano ex novo in aree integrate di sviluppo del territorio regionale, individuate con deliberazione della Giunta regionale, in aree di crisi complessa individuate ai sensi della normativa nazionale, o in aree definite del tessuto urbano interessato nell'ambito di progetti di rigenerazione urbana	2,40	01/01/14	2015	Art. 6, co. 1, lett. c), L.R. 24/12/13, n. 79
A7 (*)	Agevolazione per le aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) – attività commerciale	2,98	01/01/14	a regime	Art. 2, L.R. 24/12/13, n. 79
A9 (*)	Agevolazione per i settori di attività economica 77.11 e 77.12 della classificazione ATECO 2007	2,98	01/01/14	a regime	Art. 5, L.R. 24/12/13, n. 79
A10 (*)	Agevolazione per le imprese costituite nel 2014 in settori ad alta tecnologia e a medio-alta tecnologia, secondo la vigente classificazione ATECO, operanti nei comparti dell'industria e dei servizi specificati nel regolamento n.39 del 21/07/2014	0,00	01/01/14	2015	Art. 6, comma 2 L.R. 24/12/13, n. 79
A11 (*)	Riduzione di aliquota di 0,50 punti percentuali per gli esercizi pubblici e commerciali e i circoli privati che rimuovono dai locali tutti gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del regio decreto n. 773/1931. La riduzione di aliquota è applicata per il periodo d'imposta in cui è avvenuta la rimozione e per i due periodi d'imposta successivi. I soggetti beneficiari della riduzione di aliquota comunicano alla Regione entro trenta giorni l'avvenuta rimozione	3,4	01/01/15	a regime	Art. 11 L.R. 18/10/13 n. 57 come modificato dall'art.7 L.R. 29/12/14 n.86
E1	Esenzione per gli esercenti attività commerciali nei territori montani svolgenti in un solo esercizio altri servizi di particolare interesse per la collettività	esenti	01/01/14	a regime	Art. 13, L.R. 24/12/13, n. 79
M1	Maggiorazione di aliquota IRAP per le attività economiche individuate dai codici ISTAT (Ateco 2002): 23.2; 63.21.2; 64.2; 67 e 70 e dai codici Ateco 2007: 05; 06; 07; 08; 09; 21; 35; 36; 37; 38; 39; 45; 46; 47; 49.10; 49.20; 49.31; 49.39; 49.50; 50; 51; 52.22; 52.23; 52.24; 52.29; 53; 55; 56; 58; 62; 63; 69; 70; 71; 72; 73; 74; 75; 77.21; 77.22; 77.29; 77.31; 77.32; 77.33; 77.34; 77.35; 77.39; 77.40; 78; 79; 80; 82; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90; 86.23; 92; 95 N.B. la maggiorazione per i codici 45; 46; 47; 55; 56; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90; si applica solo alle società di capitali	4,82	–	a regime	Art. 5, L. R. 22/12/06 n. 64 Art. 1, co. 1, L. R. 27/12/12 n. 77
M2	Maggiorazione di aliquota dello 0,30 per cento per gli esercizi pubblici e commerciali e i circoli privati in cui vi sia offerta di apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del regio decreto n. 773/1931. La maggiorazione non si applica agli esercizi pubblici e commerciali già assoggettati alla maggiorazione di cui al codice M1	4,20	01/01/14	a regime	Art. 11 L.R.18/10/13 n. 57 come sostituito dall'art.7, L.R. 29/12/14, n. 86
M3	Riduzione di aliquota di 0,50 punti percentuali per gli esercizi pubblici e commerciali e i circoli privati che rimuovono dai locali tutti gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del regio decreto n. 773/1931 in caso di esercizio di attività economiche individuate dai codici Istat di cui alla maggiorazione M1	4,32	01/01/15	a regime	Art. 11 L.R. 18/10/13 n. 57 come sostituito dall'art.7 L.R. 29/12/14 n.86
BA	Maggiorazione di aliquota per le attività individuate dal codice ISTAT 65 della classificazione Ateco 2002 e dal codice 67 della citata classificazione qualora l'attività sia svolta da banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs n. 446/97	5,57	–	a regime	Art. 5, L. R. 22/12/06 n. 64 e art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 in caso di attività economiche non rientranti nei codici 65 e 67 della classificazione Ateco 2002	4,65	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota per le attività individuate dal codice ISTAT 66 della classificazione Ateco 2002 e dal codice 67 della citata classificazione qualora l'attività sia svolta da imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 5, L. R. 22/12/06 n. 64 e art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori che svolgono attività economiche diverse da quelle di cui ai successivi codici	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
IC1 (*)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A3	3,74	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 3, L.R. 24/12/13, n. 79
IC2 (*)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A4	3,60	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 4, L.R. 24/12/13, n. 79
IC3 (*)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A5	3,70	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 6, co. 1, lett. a) e b), L.R. 24/12/13, n. 79
IC4 (*)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A6	2,70	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 6, co. 1, let. c), L.R. 24/12/13, n. 79

APPENDICE

Appendice

CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	NORMATIVE		
			ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
IC5	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che svolgono attività economiche individuate dai codici ISTAT (Ateco 2002): 23.2; 63.21.2; 64.2; 67 e 70 e dai codici Ateco 2007: 05; 06; 07; 08; 09; 21; 35; 36; 37; 38; 39; 45; 46; 47; 49.10; 49.20; 49.31; 49.39; 49.50; 50; 51; 52.22; 52.23; 52.24; 52.29; 53; 55; 56; 58; 62; 63; 69; 70; 71; 72; 73; 74; 75; 77.21; 77.22; 77.29; 77.31; 77.32; 77.33; 77.34; 77.35; 77.39; 77.40; 78; 79; 80; 82; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90; 86.23; 92; 95. N.B. la maggiorazione per i codici 45; 46; 47; 55; 56; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90; si applica solo alle società di capitali	5,12	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 5, L. R. 22/12/06 n. 64 Art. 1, co. 1, L. R. 27/12/12 n. 77
IC6 (*)	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A9	3,28	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 Art. 5, L.R. 24/12/13, n. 79
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
A8	Agevolazione per le aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) – attività istituzionale	7,58	01/01/14	a regime	Art. 2, L.R. 24/12/13, n. 79
(*) Le agevolazioni rientrano nella disciplina comunitaria del regime "de minimis"					
UMBRIA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
M1 (*)	Maggiorazione di aliquota Irap per i settori di attività economiche contraddistinti dai codici Ateco 2007: 35.11.00; 35.12.00; 35.13.00; 35.14.00; 53.10.00; 53.20.00; 61.10.00; 61.20.00; 61.30.00; 61.90.10; 61.90.20; 61.90.91; 61.90.99; 41.10.00; 42.99.01; 68.10.00; 68.20.01; 68.20.02; 68.31.00 e dai codici Ateco 2007: 66.11.00; 66.12.00; 66.30.00; 66.19.40; 66.29.01 qualora l'attività non sia svolta da banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 e da imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	4,82	periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/07	a regime	Art. 23, L.R. 24/12/07 n. 36
A1	Agevolazione per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) del D.Lgs. n. 446/97 considerati ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97 limitatamente all'attività istituzionale esercitata	2,98	01/01/08	a regime	Art. 3, co. 1, L. R. 27/04/01 n. 13 come sostituito dall'art.21 L.R. 24/12/07 n.36
A2	Agevolazione per le cooperative sociali di tipo A di cui alla Legge n. 381/1991 limitatamente alle attività istituzionali esercitate	1,50	01/01/08	a regime	Art. 11, co. 2, L.R. 4/4/14 n. 5
A3	Agevolazione per le società cooperative di lavoro di cui al D.P.R. 602/1970 limitatamente all'attività istituzionale esercitata	2,98	01/01/08	a regime	Art. 4, co. 1, L.R. 27/04/01 n.13 come sostituito dall'art.22 L.R. 24/12/07 n.36
E1	Esenzione per le cooperative sociali di tipo B di cui alla Legge n. 381/1991 limitatamente alle attività istituzionali esercitate	esenti	01/01/08	a regime	Art. 21, co. 3, L.R. 24/12/07 n. 36
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che non svolgono attività economiche contraddistinte dai codici Ateco 2007 previsti nell'art. 23 della legge regionale 24/12/07 n. 36.	4,20	–	–	Art. 16, co. 1 – bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Maggiorazione di aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che svolgono attività economiche contraddistinte dai codici Ateco 2007 previsti nell'art. 23 della legge regionale 24/12/07 n. 36.	5,12	–	a regime	Art. 23, L.R. 24/12/07 n. 36 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Maggiorazione di aliquota Irap per i settori di attività economiche contraddistinti dai codici Ateco 2007: 64.11.00; 64.19.10; 64.19.20; 64.19.30; 64.91.00; 64.92.09; 64.99.20; 64.19.40; 64.99.10; 64.30.10; 64.30.20; 64.20.00; 64.99.30; 64.99.50; 64.99.40; 64.99.60; e dai codici Ateco 2007: 66.11.00; 66.12.00; 66.30.00; 66.19.40 qualora l'attività sia svolta da banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	5,57	–	a regime	Art. 23, L.R. 24/12/07 n. 36 e Art. 16, co. 1 – bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziarie di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che non svolgono attività economiche di cui ai codici ATECO 2007 previsti dall'art. 23 della legge regionale n. 36 del 2007	4,65	–	–	Art. 16, co. 1 – bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione di aliquota Irap per i settori di attività economiche contraddistinti dai codici Ateco 2007: 65.11.00; 65.12.00; 65.20.00; 65.30.10; 65.30.20; 65.30.30 e dai codici Ateco 2007: 66.30.00; 66.19.40; 66.29.01 qualora l'attività sia svolta da imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 23, L.R. 24/12/07 n. 36 e Art. 16, co. 1 – bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
(*) La maggiorazione non si applica ai soggetti del settore "produzione di energia elettrica" che eserciscono complessivamente impianti di potenza fino a dieci Megawatt elettrici (MWe). Per i soggetti che hanno un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare la maggiorazione di aliquota prevista dal comma 1 è applicabile a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 1° gennaio 2008.					

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
VALLE D'AOSTA					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1 (*)	Agevolazione per le società cooperative iscritte alla sezione produzione lavoro e miste del registro regionale di cui all'art. 3, della l.r. 27/98 che si costituiscono dopo il 1/1/04 Riduzione di aliquota dello 0,92%	2,98	01/01/04	3 periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data di costituzione	Art. 1, co. 4, L. R. 15/12/03 n. 21 e art. 1 L.R. 10/12/08 n. 29
A2 (*)	Agevolazione per le società cooperative iscritte alla sezione produzione lavoro e miste del registro regionale di cui all'art. 3, della l.r. 27/98 composte prevalentemente da giovani di età compresa tra i 18 e i 30 anni, o da donne di età compresa tra i 18 e i 45 anni ovvero costituite da una compagine sociale formata da un numero non inferiore a 10 cooperative sociali Riduzione di aliquota dello 0,92%	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/04	a regime	Art. 1, co. 5, L. R. 15/12/03 n. 21
A3	Agevolazione per i soggetti passivi che, alla chiusura del singolo periodo d'imposta, realizzino, su base nazionale, entrambi i seguenti presupposti: a) un incremento del valore della produzione netta, aumentato degli ammortamenti rilevanti ai fini IRAP e diminuito dei contributi pubblici rilevanti ai fini IRAP, di almeno il 5 % rispetto alla media del triennio precedente; b) un incremento dei costi relativi al personale, classificabili nell'art. 2425, comma primo, lett. b), n. 9), del codice civile, diminuiti degli oneri deducibili ai fini IRAP di almeno il 5 % rispetto alla media del triennio precedente. Riduzione di aliquota dello 0,92%.	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/08	a regime	Art. 1, co. 1, L. R. 12/12/07 n. 32
A4	Agevolazione per i soggetti passivi che incrementano di almeno il 2,5 per cento le unità nette di lavoro in forza con contratto a tempo indeterminato, in uno dei tre periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2012. Riduzione di aliquota dello 0,92%	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	3 periodi d'imposta a partire da quello di realizzazione dell'incremento	Art. 2 co. 3- L. R. 13/12/2011 n. 30
A6	Agevolazione per i soggetti passivi che intraprendono stabilmente nuove iniziative produttive nel territorio regionale. Riduzione di aliquota dello 0,92%.	2,98	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	per il primo anno di imposta	Art. 2 co. 1 e 2- L. R. 13/12/2011 n. 30
A7	Agevolazione per i soggetti passivi che intraprendono stabilmente nuove iniziative produttive nel territorio regionale. Riduzione di aliquota dello 0,46%	3,44	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	dal secondo anno d'imposta	Art. 2 co. 1 e 2- L. R. 13/12/2011 n. 30
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3, A4 e A6	3,28	Si rinvia alla singola agevolazione		Art. 1, co. 4 e 5 - L. R. 15/12/03 n. 21 Art. 1 L. R. 10/12/2008 n.29 Art. 1, co. 1 - L. R. 12/12/07 n. 32 Art. 2 - L. R. 13/12/2011 n. 30
IC2	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	3,74	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	dal secondo anno d'imposta	Art. 2 co. 1 e 2- L. R. 13/12/2011 n. 30
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	4,65	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
BA1	Agevolazione per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3, A4 e A6	3,73	Si rinvia alla singola agevolazione		Art. 1, co. 4 e 5 - L. R. 15/12/03 n. 21 Art. 1 L. R. 10/12/2008 n. 29 Art. 1, co. 1 - L. R. 12/12/07 n. 32 Art. 2 - L. R. 13/12/2011 n. 30
BA2	Agevolazione per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	4,19	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	dal secondo anno d'imposta	Art. 2 co. 1 e 2- L. R. 13/12/2011 n. 30
AS	Aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	5,90	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
AS1	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1, A2, A3, A4 e A6	4,98	Si rinvia alla singola agevolazione		Art. 1, co. 4 e 5 - L. R. 15/12/03 n. 21 Art. 1 L.R. 10/12/2008 n.29 Art. 1, co. 1 - L. R. 12/12/07 n. 32 Art. 2 - L. R. 13/12/2011 n. 30
AS2	Agevolazione per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97 che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A7	5,44	periodo d'imposta in corso al 01/01/13	dal secondo anno d'imposta	Art. 2 co. 1 e 2- L. R. 13/12/2011 n. 30
E1	Esenzione per le Onlus di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	esenti	01/01/03	a regime	Art. 1, co. 2, L.R. 11/12/02 n. 25
E2 (*)	Esenzione per i centri polifunzionali di servizio di cui agli artt. 10, co. 1, lett. a) del D.lgs n. 114/98 e 12 della L. R. n. 12/99.	esenti	periodo d'imposta in corso al 01/01/06	a regime	Art. 1, co. 1 e 2, L.R. 19/12/05 n. 34
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A5	Agevolazione per i soggetti che operano nel settore agricolo ai sensi dell'art. 2135 del codice civile Riduzione di aliquota dell'1%	0,90	periodo d'imposta in corso al 01/01/04	a regime	Art. 1, co. 3, L.R. 15/12/03 n. 21
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
E3	Esenzione per le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP)	esenti	periodo d'imposta in corso al 01/01/06	a regime	Art. 4, co. 1, L.R. 03/08/06 n. 15
(*) Alle agevolazioni si applicano le disposizioni in materia di regime "de minimis"					

APPENDICE

Appendice

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
VENETO					
OR	Aliquota ordinaria	3,90	–	–	Art. 16, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
A1 (*)	Agevolazioni per le nuove imprese giovanili che si sono costituite nel territorio regionale negli anni 2013-2015 in possesso dei requisiti di cui all'art. 2 della legge regionale n. 57/1999	2,90	–	3 periodi d'imposta	Art. 4, co. 1, L. R. 21/12/06 n. 27 Art. 8, co. 1, lett. b), L. R. 12/01/09 n. 1
A2 (*)	Agevolazioni per le nuove imprese femminili che si sono costituite nel territorio regionale negli anni 2013-2015 in possesso dei requisiti di cui all'art. 2 della legge regionale n. 1/2000	2,90	–	3 periodi d'imposta	Art. 4, co. 1, L. R. 21/12/06 n. 27 Art. 8, co. 1, lett. b), L. R. 12/01/09 n. 1
A3 (*)	Agevolazioni per le nuove cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. a) delle L. R. n. 24/1994 e successive modificazioni e loro nuovi consorzi che si sono costituiti nel territorio regionale negli anni 2013-2015 in possesso dei requisiti di cui alle medesime leggi regionali n. 24/1994 e successive modificazioni	2,90	–	3 periodi d'imposta	Art. 4, co. 2, L. R. 21/12/06 n. 27 Art. 8, co. 1, lett. b), L. R. 12/01/09 n. 1
A4 (*)	Agevolazione per le cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. a) della L. R. n. 23/2006 iscritte nella sez. A dell'albo regionale delle cooperative sociali di cui all'art. 5, co. 2, lett. a) della medesima legge regionale n. 23/2006 con valore della produzione superiore a 100.000 euro	3,35	01/01/07	a regime	Art. 5, co. 2, L. R. 21/12/06 n. 27 Art. 8, co. 1, lett. c), L. R. 12/01/09 n. 1
A5 (*)	Agevolazione per le cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. a) della L. R. n. 23/2006 iscritte nella sez. A dell'albo regionale delle cooperative sociali di cui all'art. 5, co. 2, lett. a) della medesima legge regionale n.23/2006 con valore della produzione non superiore a 100.000 euro	2,35	periodo d'imposta 2009	a regime	Art. 8, co. 1, lett. d), L.R. 12/01/09 n. 1
A6	Agevolazione per le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) - attività non istituzionale	2,90	periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 2, co. 1, L. R. 17/12/07 n. 36 Art. 8, co. 1, lett. e), L.R. 12/01/09 n. 1
E1 (*)	Esenzione IRAP per le cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. b) della L. R. n. 23/2006 iscritte nella sez. B dell'albo regionale delle cooperative sociali di cui all'art. 5, co. 2, lett. b) della medesima legge regionale n. 23/2006	esenti	01/01/07	a regime	Art. 5, co. 1, L. R. 21/12/06 n. 27 e art. 8, co. 1 e 3, L. R. 12/01/09 n. 1
E2 (**)	Esenzione IRAP per le cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. b) della L. R. n. 23/2006 iscritte nella sez. B dell'albo regionale delle cooperative sociali di cui all'art. 5, co. 2, lett. b) della medesima legge regionale n. 23/2006	esenti	01/01/07	a regime	Art. 5, co. 1, L. R. 21/12/06 n. 27 e art. 8, co. 1 e 4, L. R. 12/01/09 n. 1
BA	Maggiorazione dello 0,92% dell'aliquota IRAP per le banche ed altri enti e società finanziari di cui all'articolo 6 del D.L.gs n. 446/97	5,57	–	a regime	Art. 2, L. R. 26/11/04 n. 29 Art. 8, co. 1, lett. a), L. R. 12/01/09 n. 1 Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Maggiorazione dello 0,92% dell'aliquota IRAP per le imprese di assicurazione di cui all'articolo 7 del D.L.gs n. 446/97	6,82	–	a regime	Art. 2, L. R. 26/11/04 n. 29 Art. 8, co. 1, lett. a), L. R. 12/01/09 n. 1 Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	–	Art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
IC1	Agevolazione per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori e che fruiscono di una delle agevolazioni di cui ai codici A1 e/o A2	3,20	–	3 periodi d'imposta	Art. 4, co. 1, L. R. 21/12/06 n. 27 Art. 8, co. 1, lett. b), L. R. 12/01/09 n. 1 Art. 16, co. 1 – bis, lett. a) del D.Lgs. n. 446/97
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
A7	Agevolazione per le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) - attività istituzionale	7,50	periodo d'imposta 2008	a regime	Art. 2, co. 1, L. R. 17/12/07 n. 36 Art. 8, co. 1, lett. e), L.R. 12/01/09 n. 1
(*) Alle agevolazioni si applicano le disposizioni in materia di regime "de minimis" di cui all'articolo 12 della legge regionale 28 gennaio 2000, n. 5, "Legge finanziaria 2000".					
(**) In deroga alle disposizioni in materia di regime "de minimis" di cui all'articolo 12 della legge regionale 28 gennaio 2000, n. 5, "Legge finanziaria 2000", possono essere applicate, laddove più favorevoli, le disposizioni di cui al regolamento (CE) 5 dicembre 2002, n. 2204 "Regolamento della Commissione relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione" e successive modificazioni.					

CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	NORMATIVE		
			ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
PROVINCIA DI BOLZANO					
A1	Aliquota ordinaria fissata al 2,68% N.B. Dalla riduzione sono esclusi i soggetti di cui all'art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 446/97	2,68	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	a regime	Art.21-bis, co. 7 bis L.P. 11/08/98 n. 9
A2	Ulteriore riduzione dell'aliquota ordinaria per i soggetti che fruiscono dell'agevolazione di cui al codice A1 qualora vengano intraprese nuove iniziative produttive sul territorio provinciale.	0	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/11	31/12/15	Art.21-bis, co. 13-bis, L.P. 11/08/98 n. 9 Delib. G.P. 21/10/13 n. 1644
IC	Aliquota per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20	–	a regime	art. 16, co. 1-bis, lett. a), D.Lgs. n. 446/97
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	4,65	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b), D.Lgs. n. 446/97
AS	Aliquota per le imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	5,90	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c), D.Lgs. n. 446/97
E1	Esenzione per le Onlus di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97	esenti	dal periodo d'imposta in corso al 01/01/03	a regime	Articolo 21-bis, co 5, L.P. 11/08/98 n. 9 come inserito dall'art. 1, co 1, L.P. 26/07/2002 n. 11 e sostituito dall'art. 1, co. 5, L.P. 09/04/09 n. 1
E2	Esenzione per le organizzazioni di promozione sociale di cui alla legge 7/12/2000 n. 383 iscritte nel registro provinciale	esenti	–	a regime	Articolo 5, co 11, L.P. 1/7/93 n. 11 come inserito dall'art. 28, co 6, L.P. 28/07/2003 n. 12
AG	Aliquota ridotta per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73	1,90	–	–	Art. 45, co. 1, D.Lgs. n. 446/97
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. n. 446/97
E3	Esenzione per le aziende pubbliche di servizi alla persona (APSP)	esenti	periodo d'imposta in corso al 01/01/09	a regime	Articolo 21-bis, co 5-ter, L.P. 11/08/98 n. 9 come inserito dall'art. 1, co 6, L.P. 09/04/2009 n. 1

APPENDICE

Appendice

		NORMATIVE			
CODICE	REGIME E SOGGETTI INTERESSATI	ALIQUOTA	ENTRATA IN VIGORE	TERMINE	NORMA
PROVINCIA DI TRENTO					
A1	Riduzione generalizzata dell'1,60% dell'aliquota ordinaria di cui all'art. 16, co. 1 del D.Lgs. n. 446/97	2,30	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14
A2	Ulteriore riduzione dello 0,50% per i soggetti che alla chiusura del periodo d'imposta presentano un valore complessivo delle unità lavorative annue (ULA) di addetti impiegati nel territorio provinciale almeno pari al 95% del corrispondente parametro del periodo d'imposta precedente; per addetti si intendono, oltre ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e a tempo determinato, anche i titolari, i soci attivi e i collaboratori familiari regolarmente iscritti alle forme previdenziali che partecipano all'attività d'impresa	1,80	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14 Art. 15, co.3, let. a), L.P. 30/12/14, n.14
A3	Ulteriore riduzione dello 0,70% per i soggetti che alla chiusura del periodo d'imposta rispettano il parametro dell'agevolazione di cui al codice A2 in forza dell'attuazione di contratti collettivi, anche aziendali, che prevedono – a fronte della riduzione dell'orario di lavoro dei lavoratori che raggiungono i requisiti minimi per il pensionamento nei trentasei mesi successivi alla data di stipulazione dell'accordo collettivo – la contestuale assunzione di giovani che non abbiano più di 35 anni di età; l'agevolazione opera se dall'assunzione deriva un saldo occupazionale positivo	1,60	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14 Art. 15, co.3, let. c), L.P. 30/12/14, n.14
A4	Ulteriore riduzione dell'2,30%per i soggetti che alla chiusura del periodo d'imposta presentano, rispetto al periodo d'imposta precedente, un incremento superiore al 5% delle unità lavorative annue (ULA) di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta, anche derivante dalla conferma dei contratti di apprendistato e dalla stabilizzazione di rapporti di lavoro a tempo determinato preesistenti	0	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14 Art. 15, co.3, let. b), L.P. 30/12/14, n.14
A6	Ulteriore riduzione dell'1,38% per i soggetti che nel periodo d'imposta 2013 hanno realizzato i presupposti per l'applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 12, co. 8, della L.P. n. 25/12 (derivante da operazioni di fusione intervenute nel 2013)	0,92	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14 Art. 1, co. 7, L.P. 22/04/14 n. 1
A8	Nuove iniziative produttive intraprese nel territorio provinciale a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 da soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs n. 446/97	0	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta di inizio attività e quattro successivi	Art. 12, co.2 ter, L.P. 27/12/12 n. 25 introdotto dall'art. 15, L.P. 30/12/14, n.14
A9	Nuove iniziative produttive intraprese nel territorio provinciale a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 01/01/2013 da soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 45, commi 1 e 2 del D.Lgs n. 446/97	0	periodo d'imposta in corso al 31/12/13	periodo d'imposta di inizio attività e quattro successivi	Art. 12, co. 2, L.P. 27/12/12, n. 25
A10	Nuove iniziative produttive intraprese nel territorio provinciale da soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 45, commi 1 e 2 del D.Lgs n. 446/97 che attuano progetti di sviluppo aziendali comprendenti il rilancio di attività esercitate sul territorio provinciale da imprese cessate o in fase di cessazione, garantendo livelli occupazionali	0	periodo d'imposta in corso al 16/05/2013	periodo d'imposta di inizio attività e quattro successivi	Art. 12, co. 2-bis, L.P. 27/12/12, n. 25 Delib. G.P. 20/09/2013, n. 1969
A11	Riduzione del 3% per le nuove iniziative produttive intraprese nel territorio provinciale nel 2012 da soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 45, commi 1 e 2 del D.Lgs n. 446/97	0	01/01/2012	periodo d'imposta di inizio attività e quattro successivi	Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14 Art. 27-quater, L.P. 27/12/10 N. 27
M1	Maggiorazione di aliquota nella misura massima per gli esercizi ove sono collocate apparecchi da gioco di cui all'articolo 110, commi 6 e 7, del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773	4,82	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/13	a regime	Art. 12, co. 2.1, L.P.27/12/12, n. 25 introdotto dall'art. 33, L.P. 09/08/13, n. 16
IC	Riduzione generalizzata dell'1,60% per i soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	2,60	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/14	Art. 16, co. 1-bis, lett. a) D.Lgs. 446/97 Art. 15, co.2, L.P. 30/12/14, n. 14
BA	Aliquota per banche ed altri enti e società finanziari di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97	4,65	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. b) D.Lgs. 446/97
AS	Aliquota per imprese di assicurazione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 446/97	5,90	–	a regime	Art. 16, co. 1-bis, lett. c) D.Lgs. 446/97
E1	Esenzione ONLUS	esenti	01/01/2005	a regime	Art. 12, co. 3, L.P. 10/02/05, n. 1
AG	Agevolazione per i soggetti operanti nel settore agricolo, cooperative della piccola pesca e loro consorzi Riduzione di aliquota dell'1%	0,90	01/01/2014	31/12/2015	Art. 1, co. 4, L.P. 22/04/14 n. 1
AP	Aliquota Amministrazioni ed enti pubblici	8,50	–	–	Art. 16, co. 2, D.Lgs. 446/97
E2	Esenzione per le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) succedute alle IPAB	esenti	01/01/2008	a regime	Art. 15, co. 9, L.P. 21/12/07, n. 23
Per tutte le regioni il codice XX va inserito esclusivamente nelle ipotesi di eventuali modifiche del regime impositivo non previste dalla presente tabella					



TeamSystem
Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro (PU)
Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502
www.teamsystem.com



Reg. n.8082
UNI EN ISO 9001:2008

Sedi Certificate: Pesaro e Senigallia

Certified Software Partner
