

Circolare del 12/11/1998 n. 263 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Modifiche normative e ulteriori chiarimenti applicativi concernenti la disciplina dell'imposta regionale sulle attivita' produttive. (Pubbl. in G.U. n. 281 del 1/12/98)

Sintesi:

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in ordine alla regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti IRAP i cui termini sono scaduti alla data del 30.10.1998, prevista dall'art. 3 del D.L. n. 378/98. Con la stessa vengono altresì effettuate precisazioni in merito a talune problematiche sorte in relazione alla determinazione della base imponibile IRAP.

Testo:

PREMESSA.

La disciplina dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, recata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, ha formato oggetto di commento organico da parte della scrivente nelle circolari n. 97/E del 9 aprile 1998 e n. 141/E del 4 giugno 1998. Con successive circolari n. 144/E del 9 giugno 1998 e n. 188/E del 16 luglio 1998, sono state fornite ulteriori istruzioni applicative in risposta a specifici quesiti.

In considerazione dell'approssimarsi, per la generalita' dei contribuenti, del termine di scadenza della seconda rata di acconto, si ritiene opportuno completare il quadro interpretativo fornendo altri chiarimenti in ordine a talune problematiche sottoposte all'attenzione della scrivente successivamente all'emanazione delle richiamate circolari.

Preliminarmente, va rilevato che con l'articolo 3 del decreto-legge 2 novembre 1998, n. 378, sono state adottate disposizioni in materia di versamento del primo acconto dell'IRAP.

Tale disposizione e' stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 4, comma 1, lett. d), del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 30 ottobre 1998, in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (di seguito denominato D.Lgs. correttivo), il quale ha, altresì, apportato modifiche alla disciplina recata dal D.Lgs. n. 446 del 1997.

Nella prima parte della presente circolare, sono forniti chiarimenti in ordine all'applicazione delle disposizioni concernenti la regolarizzazione dell'omesso o insufficiente versamento del primo acconto IRAP nonche' di quelle contenute nel citato D.Lgs. correttivo, mentre, nella seconda parte della stessa, sono forniti ulteriori chiarimenti in ordine a talune problematiche inerenti l'IRAP segnalate alla scrivente.

1. VERSAMENTO DELL'ACCONTO DELL'IRAP.

1.1 Regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti relativi al primo periodo di applicazione dell'IRAP.

L'articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998 stabilisce che nell'articolo 31, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguardante il primo acconto dell'IRAP, come modificato, da ultimo, dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Gli omessi o insufficienti versamenti dell'imposta relativi al primo periodo di applicazione della stessa, i cui termini sono scaduti alla data del 30 ottobre 1998, possono essere regolarizzati entro il termine di scadenza del primo versamento dell'imposta da effettuare successivamente alla predetta data applicando gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno".

Come si e' detto, la predetta disposizione e' altresì riprodotta nell'articolo 4, comma 1, lett. d), del citato D.Lgs. correttivo.

Al riguardo, si precisa che la scelta del legislatore di inserire la medesima disposizione legislativa in due differenti provvedimenti, l'uno (il decreto-legge) di immediata applicazione, l'altro (il decreto legislativo) avente effetto successivamente al decorso dei quindici giorni dalla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (c.d. "vacatio legis"), trova giustificazione nella esigenza di consentire ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e, quindi, tenuti ad effettuare il versamento della seconda rata di acconto dell'IRAP nel corrente mese di novembre, di avvalersene fin dal primo giorno di decorrenza del relativo termine.

Come si evince dal surriportato testo della disposizione introdotta con l'articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998, il legislatore, al fine di tener conto delle difficoltà applicative riscontrate in sede di primo versamento dell'acconto IRAP, ha riconosciuto a favore del contribuente la facoltà di procedere alla regolarizzazione di eventuali errori verificatisi nei versamenti relativi al primo periodo di applicazione del tributo stesso.

Al riguardo, si chiarisce innanzitutto che, ancorche' il predetto articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998, modifichi l'articolo 31, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, riguardante il primo

acconto dell'imposta, e' da ritenersi, stante il tenore letterale della norma e considerate le finalita' della stessa rilevabili, in modo inequivoco, dalla relazione di accompagnamento, che la regolarizzazione in argomento sia applicabile a tutti i versamenti eseguiti o che dovevano essere eseguiti entro la data del 30 ottobre 1998, anche a saldo, da parte di tutti i soggetti passivi dell'IRAP e, quindi, anche dai soggetti pubblici di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del citato D.Lgs. n. 446 del 1998, tenuti al versamento dell'acconto con cadenza mensile.

Nella generalita' dei casi, quindi, la disposizione in esame consente ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ivi compresi i soggetti tenuti mensilmente al versamento dell'acconto ai sensi dell'art. 30, comma 5, del piu' volte citato D.Lgs. n. 446 del 1998, di regolarizzare, entro il termine di scadenza del primo versamento dell'imposta da effettuare successivamente alla data del 30 ottobre 1998, gli omessi o insufficienti versamenti del tributo, applicando gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Pertanto, ad esempio, i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potranno regolarizzare l'omesso o insufficiente versamento del primo acconto relativo al 1998 entro il termine di versamento del secondo acconto da effettuare entro il 30 novembre 1998.

Non puo' tuttavia escludersi che, in casi particolari, il contribuente possa, al 30 ottobre 1998, aver gia' effettuato il versamento della seconda rata e addirittura il versamento del saldo dell'IRAP. Nel primo caso, la regolarizzazione potra' comunque avvenire in occasione del versamento a saldo; nel secondo caso, invece, la regolarizzazione potra' essere effettuata solamente entro il termine di versamento della seconda rata relativa al periodo d'imposta successivo a quello di prima applicazione dell'IRAP. Verificandosi tale ultima ipotesi, si precisa che, ai fini della regolarizzazione stessa, il contribuente dovra' utilizzare l'apposito modello previsto per effettuare il ravvedimento operoso (Mod. F 23), fermo restando, invece, negli altri casi, l'utilizzo del modello normalmente adoperato per i versamenti d'imposta (Mod. F24).

Peraltro, la disposizione in commento, avendo la stessa natura di norma speciale, rende inoperante le prescrizioni sanzionatorie contenute nell'articolo 34 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e nell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, concernenti, rispettivamente, l'applicazione di sanzioni amministrative nel caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta dovuta e nell'ipotesi di ravvedimento operoso. In luogo delle sanzioni, infatti, la disposizione prevede l'applicazione dei soli interessi, in aggiunta all'importo del tributo, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Si ricorda che il versamento degli interessi al tasso legale deve essere effettuato contestualmente al versamento del tributo, pena l'inefficacia della regolarizzazione effettuata.

Si precisa, inoltre, che per i soggetti che con riferimento alla prima rata di acconto dell'imposta si sono avvalsi della possibilita' di rateizzarne il versamento, ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, la regolarizzazione in parola puo' essere effettuata entro l'ordinario termine di scadenza del versamento della seconda rata (generalmente coincidente con il 30 novembre 1998).

Si ricorda, da ultimo, che, come gia' chiarito nelle istruzioni al prospetto di determinazione dell'acconto dovuto per il primo periodo di applicazione dell'imposta, il contribuente puo' avvalersi della possibilita' di commisurarne l'importo sulla base dell'imposta che prevede di liquidare per tale periodo anziche' sulla base della c.d. "imposta figurativa" calcolata in relazione al periodo precedente. Si ribadisce, peraltro, che, anche in questo caso, il contribuente e' tenuto a rispettare la percentuale dell'acconto (120 per cento) prevista, in deroga alla disciplina ordinaria, dall'art. 31 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

1.2 Modifiche recate dal decreto legislativo correttivo aventi effetto sui versamenti di acconto.

Come accennato in premessa, con il citato D.Lgs. correttivo sono state apportate, tra l'altro, ulteriori modificazioni alla disciplina dell'imposta regionale sulle attivita' produttive contenuta nel D.Lgs. n. 446 del 1997. Nel fare riserva di illustrare in dettaglio le nuove disposizioni con separate istruzioni, si segnala che, con riguardo a specifiche categorie di contribuenti, tali modifiche possono esplicitare immediati effetti ai fini del ricalcolo della c.d. imposta figurativa e, quindi, ai fini della determinazione dei versamenti in acconto. E' il caso, ad esempio, della disposizione concernente la riduzione dal 2,5 per cento all'1,9 per cento dell'aliquota prevista per il primo periodo di applicazione dell'imposta, generalmente coincidente con l'anno 1998, nei confronti dei soggetti che operano nel settore agricolo e delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi. Tali soggetti possono dunque procedere, in sede di versamento della seconda rata di acconto, al ricalcolo dell'importo globalmente dovuto per tenere conto degli effetti conseguenti alla riduzione di aliquota.

Analoghe conseguenze in termini di rideterminazione della seconda rata di acconto possono derivare, per le imprese di assicurazione, dalla modifica

con la quale si e' provveduto a integrare la lett. e) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 446 del 1997, al fine di consentire la deducibilita' degli interessi passivi classificabili per tali imprese nei conti II.9.a) dei rami vita e III.5.a) del conto non tecnico, disciplinati dal D.Lgs. n. 173 del 1997 concernente la redazione del bilancio delle imprese di assicurazione. Tali imprese potranno, pertanto, rideterminare l'acconto dovuto per l'anno 1998, tenendo conto della deduzione degli interessi passivi e versare, quindi, a titolo di seconda rata, la differenza tra l'acconto cosi' rideterminato e l'importo della prima rata versata.

Ai fini di cui trattasi, si ricorda, infine, la modifica con la quale e' stata riconosciuta la qualifica in ogni caso di ente non commerciale ai fini dell'IRAP dei consorzi di garanzia collettiva fidi di primo e di secondo grado, anche costituiti sotto forma di societa' cooperativa e consortile, previsti dagli articoli 29 e 30 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'apposita sezione dell'elenco previsto dall'art. 106 del D.Lgs. n. 385 del 1993.

2. CHIARIMENTI IN ORDINE A TALUNE PROBLEMATICHE CONCERNENTI L'APPLICAZIONE DELL'IRAP.

2.1 Presupposto di tassazione dei soggetti non residenti e determinazione del valore della produzione realizzata fuori dal territorio dello Stato da soggetti residenti.

L'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 446 del 1997, stabilisce che nei confronti dei soggetti non residenti "si considera prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di imprese commerciali, di arti o professioni o da attivita' non commerciali esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero derivante da imprese agricole esercitate nel territorio stesso".

Nella circolare n. 141/E del 4 giugno 1998 (par. 3.5.5), e' stato affermato che "le societa' e gli enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato dotati di ufficio o base fissa, non costituente tuttavia stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni del comma 1 dell'art. 10 per le attivita' non commerciali esercitate nel territorio dello Stato". Nella successiva circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, in risposta ad uno specifico quesito e' stato ulteriormente precisato che, nei confronti delle imprese non residenti, il presupposto impositivo si verifica solo in presenza di una stabile organizzazione nell'accezione individuata dallo schema OCSE e dalle singole convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Tale seconda interpretazione costituisce un superamento di quella espressa in precedenza nella richiamata circolare n. 141/E del 4 giugno 1998. Si ribadisce, pertanto, che la esistenza sul territorio dello Stato di un mero ufficio acquisti o di un ufficio di rappresentanza non determina per l'impresa non residente l'acquisizione della veste di soggetto passivo del tributo regionale.

Il criterio enunciato vale anche nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato al fine di verificare la sussistenza del requisito - esercizio di attivita' produttive all'estero - posto dallo stesso art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per beneficiare della riduzione della base imponibile.

Conseguentemente, per una impresa residente in Italia, l'eventuale insediamento all'estero, ad esempio, di un mero ufficio di rappresentanza, non integra il presupposto per l'applicazione del citato comma 1 dell'art. 12 e non da' pertanto diritto ad escludere dalla base imponibile la quota del valore della produzione astrattamente riferibile ai dipendenti o collaboratori eventualmente addetti a tale ufficio. Va, tuttavia, precisato che agli effetti della eventuale ripartizione fra le diverse regioni del valore della produzione realizzato dal soggetto passivo (sia residente che non residente) nel territorio dello Stato, assumono rilievo, in via di principio, tutti gli insediamenti stabili, quale che sia l'attivita' o la fase del processo produttivo in essi svolta (magazzini per deposito merci, uffici acquisti, sedi di rappresentanza etc. ...).

2.2 Soggetti non residenti: estensione all'IRAP dei regimi di esenzione previsti dalle vigenti convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sui redditi.

Sempre con riguardo ai soggetti non residenti, e' stato inoltre prospettato il problema del trattamento agli effetti dell'IRAP delle stabili organizzazioni di imprese estere svolgenti in Italia l'esercizio, in traffico internazionale, di navi e aeromobili, per le quali le vigenti convenzioni internazionali contro la doppia imposizione dispongono la tassabilita' dei relativi redditi esclusivamente nel paese ove ha sede la direzione effettiva di tali imprese.

Al riguardo, si ritiene che il regime di esenzione attualmente previsto ai fini delle imposte sui redditi deve intendersi accordato anche agli effetti della esclusione dall'IRAP. Cio', in virtu' di quanto stabilito dall'art. 44 del D.Lgs. n. 446 del 1997, secondo cui "ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta

regionale sulle attività produttive e' equiparata ai tributi erariali aboliti con l'articolo 36". Va, infatti, osservato che anche nelle more della revisione dei vigenti trattati internazionali, la riportata disposizione esplica effetti sostanziali, nel senso di vincolare lo Stato italiano, in sede di applicazione dell'IRAP nei confronti dei residenti di Stati contraenti, a dare immediata valenza alla disciplina convenzionale riferita alle imposte erariali abolite (imposta locale sui redditi e imposta sul patrimonio netto delle imprese).

Pertanto, il valore della produzione realizzato in Italia dalle suddette stabili organizzazioni di imprese di navigazione marittima e aerea deve intendersi esente da IRAP alle medesime condizioni che le vigenti convenzioni internazionali prevedono ai fini della corrispondente esenzione dalle imposte sui redditi.

Si precisa, tuttavia, che l'esenzione in parola non si estende al valore della produzione derivante dall'eventuale svolgimento da parte di dette stabili organizzazioni di attività diverse da quelle di navigazione.

2.3 Trattamento dei costi per "fringe benefits".

In relazione alla individuazione delle componenti negative rilevanti ai fini dell'IRAP, e' stata chiesta conferma della deducibilita' dei costi sostenuti dall'impresa per beni e servizi classificabili, in base a corretti principi contabili, in voci di conto economico diverse dalla voce B9 e costituenti "fringe benefits" per i dipendenti ai sensi dell'art. 48 del TUIR.

Al riguardo, va osservato che, in base al disposto dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, i costi classificabili per natura nelle voci di conto economico espressamente richiamate da tale norma assumono, in via di principio, rilevanza ai fini della determinazione del valore della produzione. Tale rilevanza non viene meno nel caso in cui i beni e i servizi siano qualificabili, ai diversi effetti della determinazione dei redditi di lavoro dipendente, alla stregua di elementi accessori delle retribuzioni (c.d. "fringe benefits"). Va, tuttavia, ricordato che, per effetto di quanto previsto dal successivo art. 11, comma 1, lett. a), del citato D.Lgs. n. 446 del 1997, i componenti positivi e negativi rilevanti sia ai fini dell'IRAP e sia ai fini delle imposte sui redditi vanno assunti, in sede di determinazione del valore della produzione, per lo stesso importo tassabile o deducibile ai fini delle imposte sui redditi. Pertanto, ove la deducibilita' dal reddito d'impresa di un "fringe benefits" sia sottoposta a specifiche limitazioni, le stesse valgono anche in ambito IRAP. E' il caso, come gia' chiarito nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2), dei canoni di locazione anche finanziaria e delle spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti - classificabili, rispettivamente, nelle voci B8 e B7 del conto economico - che, ai sensi del comma 1-bis dell'art. 62 del TUIR, sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti medesimi. Diversamente, nel caso, ad esempio, degli autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, i costi sostenuti dall'impresa - classificabili, a seconda dei casi, nelle voci B8 ovvero B10, lett. b), del conto economico - sono deducibili per il loro intero ammontare a prescindere dall'importo eventualmente tassato in capo al dipendente come reddito di lavoro.

2.4 Trattamento agli effetti dell'IRAP della distribuzione della riserva per ammortamenti anticipati in sospensione d'imposta.

Nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2.), e' stato affermato che, ai fini della determinazione del valore della produzione netta, le quote di ammortamento dei beni materiali o immateriali strumentali assumono rilievo, in virtu' di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i medesimi importi ammessi in deduzione ai fini delle imposte sui redditi ai sensi degli articoli 67 e 68 del TUIR; e' stato, inoltre, precisato che "concorre alla determinazione della base imponibile IRAP, indipendentemente dalle modalita' di imputazione seguite (iscrizione a conto economico o costituzione di un'apposita riserva), la quota relativa all'ammortamento anticipato di cui all'art. 67, comma 3, del TUIR".

Proprio con riferimento all'ipotesi di deduzione dell'ammortamento anticipato mediante costituzione di apposita riserva in sospensione ai fini delle imposte sui redditi, e' stato chiesto di conoscere quali conseguenze si determinano agli effetti dell'IRAP in caso di eventuale distribuzione della predetta riserva in sospensione (ovvero della parte di essa ancora in sospensione d'imposta).

Al riguardo, si osserva che, una volta riconosciuta anche ai fini della determinazione del valore della produzione la rilevanza dell'ammortamento anticipato imputato a riserva, non sembrano sussistere motivi per non riconoscere analoga rilevanza anche alle vicende riguardanti la riserva medesima. Pertanto, gli effetti che si producono ai fini della determinazione del reddito d'impresa in caso di distribuzione della riserva in sospensione d'imposta - recupero a tassazione del relativo importo e riallineamento, in corrispondenza, del livello dell'ammortamento fiscale con quello civile - devono intendersi rilevanti anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

2.5 Plusvalenze e minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali ai

fini fiscali e dal realizzo di immobili civili.

L'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, così come risultante dopo la modifica apportata dal decreto legislativo n. 137 del 1998, stabilisce che concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda. Come già chiarito nella circolare n. 141/E, tale disposizione deve intendersi applicabile ai beni strumentali ai fini fiscali: in relazione ai quali cioè, sono stanziati quote di ammortamento deducibili anche agli effetti dell'IRAP. È stato, inoltre, chiarito che l'esclusione delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento di azienda riguarda anche il caso di operazioni aventi ad oggetto singoli rami o complessi aziendali. L'esclusione non riguarda, invece, le plusvalenze e le minusvalenze conseguenti ad operazioni di mera ristrutturazione o riconversione produttiva; tali operazioni, infatti, pur potendo rivestire carattere straordinario sotto il profilo contabile, sono assimilabili, in via di principio, a quelle aventi ad oggetto singoli cespiti.

Sempre in ordine alla individuazione delle componenti rilevanti ai fini dell'IRAP, si ricorda che nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2.) è stato affermato che concorrono a formare il valore della produzione anche le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali ai fini delle imposte sui redditi (ad es. immobili di civile abitazione), qualora classificabili nella voce A5 ovvero nella voce B14 del conto economico. Tale affermazione è da intendersi riferita di regola alle imprese immobiliari, per le quali la cessione di immobili civili, non costituenti ovviamente magazzino, potrebbe rivestire, sulla base di specifici elementi di fatto, i caratteri della ordinarità (come, ad esempio, nel caso di operazioni ricorrenti).

2.6 Trattamento dei contributi ordinari attribuiti a un consorzio dalle imprese consorziate a copertura dei costi di gestione.

È stato prospettato il problema concernente il trattamento dei contributi ricevuti da un consorzio a fronte dei costi di gestione sostenuti dal consorzio stesso nell'espletamento della sua attività a favore delle imprese consorziate. In particolare, è stato chiesto di conoscere se sia possibile escludere da tassazione IRAP la quota dei contributi di gestione ricevuti (costituenti, per il consorzio, ricavi) riferibile al sostenimento da parte del consorzio stesso di costi indeducibili ai fini IRAP (costi per lavoro dipendente, oneri finanziari etc.).

Si ricorda, al riguardo, che per la determinazione della base imponibile dei consorzi costituiti da imprese industriali e commerciali ai fini dello svolgimento per loro conto di una o più fasi del processo produttivo, non sono previste nella disciplina dell'IRAP specifiche regole.

Cio' premesso, si osserva che i contributi ordinari versati dalle imprese consorziate costituiscono per il consorzio, anche agli effetti delle imposte sui redditi, componenti positivi da classificare fra i ricavi (voce A1 del conto economico), e sono destinati a fronteggiare, indistintamente, i costi di gestione, anch'essi classificabili per natura nelle diverse voci del conto economico secondo i criteri applicabili in via generale alle imprese industriali e commerciali. Per le imprese consorziate, invece, i contributi alle spese di gestione del consorzio costituiscono un costo indistinto da classificare, a seconda dei casi, nelle voci riguardanti l'acquisizione di beni o servizi.

In base a tale impostazione, deve ritenersi che il consorzio non sia abilitato a escludere dalla base imponibile dell'IRAP la quota dei contributi correlabile ai costi indeducibili dall'IRAP dal medesimo sostenuti. Al contempo, le imprese consorziate sono abilitate alla deduzione dei contributi dovuti al consorzio senza che assuma alcun rilievo la natura dei costi di gestione che gli stessi sono destinati a coprire in capo al consorzio (interessi passivi, spese per il personale dipendente, etc.).

2.7 Trattamento dei costi per consulenti e collaboratori residenti all'estero.

Sempre in tema di disposizioni comuni, è stato chiesto di conoscere il trattamento IRAP dei costi per consulenze rese da soggetti non residenti nel territorio dello Stato e, in particolare, se ai fini della deducibilità ovvero della indeducibilità dei costi stessi si rendano applicabili le stesse regole valesi per i costi di analoga natura per prestazioni rese da soggetti residenti.

Si precisa, al riguardo, che la indeducibilità dalla base imponibile IRAP dei compensi per collaborazioni coordinate e continuative nonché per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, disposta dal comma 1, n. 2, dell'art. 11, del D.Lgs. n. 446 del 1997, è di carattere oggettivo e, pertanto, prescinde dalla circostanza che il collaboratore o il prestatore di lavoro autonomo occasionale sia o meno un soggetto residente in Italia. Così come, per converso, la deducibilità dei costi per prestazioni rese da esercenti arti e professioni (lavoratori autonomi abituali) vale sia per le prestazioni rese da soggetti residenti che per quelle rese da soggetti non residenti, ancorché questi ultimi non assumano la veste di contribuenti ai fini dell'IRAP.

Si precisa, inoltre, che la indeducibilità prevista dalla citata

disposizione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguarda esclusivamente i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. l) - nonché le indennità e i rimborsi di cui alla successiva lett. m) - del TUIR e non anche quelli di cui alla lett. e) dello stesso comma 1 dell'art. 81, che costituiscono per il percipiente redditi da attività commerciali non esercitate abitualmente (ad esempio, provvigioni riconosciute a procuratori di affari).

2.8 Calcolo della quota di interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria.

Con disposizione applicabile alla generalità dei soggetti passivi, il n. 6) della lett. c) del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede la indeducibilità dalla base imponibile della quota di interessi passivi inclusa nei canoni di locazione finanziaria. Per effetto di quanto stabilito con decreto del Ministro delle finanze del 24 aprile 1998, il calcolo di tale quota si effettua sottraendo dall'ammontare dei canoni di competenza del periodo d'imposta l'importo risultante dal rapporto tra: costo sostenuto dalla società concedente, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta, e numero dei giorni di durata complessiva del contratto.

Nella circolare n. 141/E, è stato precisato che, ai fini del predetto rapporto, il costo sostenuto dalla società concedente deve essere assunto al lordo del prezzo di riscatto. È stato segnalato che, soprattutto nei casi di leasing di auto, caratterizzati generalmente dalla brevità del contratto e dalla rilevante entità del prezzo di riscatto, l'assunzione del costo del concedente al lordo di detto importo può dare luogo a risultati del tutto incongrui e contrastanti con la finalità della disposizione attuativa (quota di interessi passivi pari o addirittura superiore allo stesso importo dei canoni complessivi di periodo) che è solo quella di determinare in via forfetaria un dato (quota interessi dei canoni complessivi) altrimenti già desumibile in via analitica dalle risultanze contrattuali. Si ritiene, pertanto, che per dare corretta e concreta attuazione alla richiamata disposizione normativa, il calcolo forfetario della quota di interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria debba essere effettuato assumendo il costo sostenuto dall'impresa concedente al netto del prezzo di riscatto. Si precisa, inoltre, che, in caso di canoni di locazione finanziaria con IVA indetraibile per l'utilizzatore, ai soli effetti della disciplina in parola, sia l'importo dei canoni di periodo e sia il costo del bene per il soggetto concedente devono essere assunti al netto dell'IVA.

Si ricorda, altresì, che, qualora ai fini della determinazione del reddito d'impresa l'importo dei canoni di locazione finanziaria sia soggetto a parziale indeducibilità (come nelle ipotesi previste dagli artt. 62, comma 1-bis e 121-bis del TUIR), la quota di interessi passivi indeducibile ai fini IRAP è solo quella proporzionalmente riferibile alla parte di canone deducibile ai fini del reddito d'impresa. Così, ad esempio, ipotizzando un contratto di leasing avente ad oggetto un autoveicolo il cui costo sia pari a 60 milioni, tenendo presente che in caso di applicazione della lett. b) del comma 1 dell'art. 121-bis del TUIR si renderebbe deducibile ai fini del reddito d'impresa solo un importo pari al 58,33 per cento dei canoni di periodo, in sede di determinazione della base imponibile IRAP la quota di interessi passivi indeducibile è pari alla predetta percentuale del 58,33 per cento calcolata sull'ammontare degli interessi passivi determinati con il sopraindicato meccanismo forfetario.

2.9 Regime del distacco di personale presso terzi.

Il comma 1-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 disciplina la fattispecie del c.d. "distacco di personale", prevedendo l'esclusione dalla formazione della base imponibile del soggetto distaccante degli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato e, al contempo, la non deducibilità, per il soggetto presso il quale viene distaccato il personale, degli importi stessi (ovvero, in caso di determinazione della base imponibile con il c.d. sistema retributivo, la loro tassabilità).

Nella circolare n. 141/E, è stato precisato che il regime introdotto dalla citata disposizione "si rende applicabile nei confronti di tutto il personale dipendente, compreso, ad esempio, il personale dipendente che svolga incarichi di amministratore o di sindaco presso società del gruppo". Al riguardo, si precisa ulteriormente che, qualora in base all'accordo tra le due società, gli importi dovuti dalla società presso cui il dirigente svolge l'incarico di amministratore o sindaco siano superiori a quelli che spetterebbero a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi relativi al dipendente "comandato" - e nel presupposto, ovviamente, che si tratti di compensi reversibili da parte del dipendente stesso - la regola in precedenza esposta si rende applicabile anche alla quota di rimborso eccedente detti oneri. Pertanto, l'intero importo del rimborso costituisce costo di lavoro indeducibile per la società presso cui viene svolto l'incarico e provento non tassabile per la società capogruppo.

Come chiarito nella richiamata circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2), i criteri previsti per il distacco di personale devono ritenersi applicabili, stante l'analogia della fattispecie, anche per il c.d. "lavoro interinale". Va, tuttavia, ricordato che in questo caso, la parte dell'importo che

l'impresa che "affitta" il personale riaddebita all'impresa che lo utilizza, eccedente i costi retributivi e contributivi, costituisce ricavo tassabile per la prima e costo per servizi deducibile per la seconda anche agli effetti dell'IRAP.

2.10 Determinazione della base imponibile delle cooperative edilizie a proprieta' divisa.

Il comma 4 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede, a seguito della modifica recata dal D.Lgs. n. 137 del 1998, che, fino al frazionamento del mutuo, la base imponibile delle societa' cooperative a proprieta' divisa e' determinata ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, dello stesso D.Lgs. n. 446 del 1997.

Come precisato nella circolare n. 141/E, tale previsione comporta, quindi, che anche per tali cooperative - cosi' come gia' per le cooperative a proprieta' indivisa - l'attivita' diretta alla costruzione di immobili destinati ai soci si considera equiparata a quella esercitata dagli enti non commerciali e, pertanto, assoggettabile all'imposta regionale in base alle regole del comma 1 del citato art. 10 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Nel ribadire che, stante il chiaro dettato letterale del comma 4 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997, l'applicazione alle cooperative a proprieta' divisa degli stessi criteri previsti per gli enti non commerciali opera sino al momento del frazionamento del mutuo - di regola coincidente con il rogito notarile che trasferisce la proprieta' delle abitazioni assegnate ai soci - si precisa ulteriormente che, nel caso di piu' lotti, deve ritenersi corretto procedere all'applicazione della disciplina in discorso distintamente per ciascun lotto.

2.11 Soggetti svolgenti attivita' agricola nei limiti dell'art. 29 del TUIR e altre attivita': modalita' di applicazione dell'aliquota ridotta.

Nella circolare n. 141/E (cfr. par. 6.2) e' stato chiarito che per i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, l'applicazione dell'aliquota ridotta prevista dall'art. 45, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, non si estende alle altre attivita' occasionalmente esercitate (es. attivita' occasionale di prestazione di servizi con macchine agricole) diverse da quella agricola. Si ritiene opportuno ribadire, al riguardo, che la rilevanza di tali eventuali attivita' ai fini dell'IRAP discende dal disposto dell'art. 9, comma 1, del citato D.Lgs. n. 446 del 1997, per effetto del quale concorrono a formare la base imponibile - ferma restando comunque la distinzione ai fini dell'aliquota applicabile - tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA.

Sempre agli effetti dell'applicazione dell'aliquota ridotta, e' inoltre opportuno ricordare che in caso di svolgimento sia di attivita' agricola e sia, ad esempio, di attivita' di agriturismo, per la quale viene tenuta contabilita' separata ai fini dell'IVA, la individuazione della quota del valore della produzione netta complessiva assoggettabile all'aliquota ridotta e' pur sempre effettuata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione riferibili all'attivita' agricola e l'ammontare di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione; non assumendo, dunque, rilievo la diversa ripartibilita' della base imponibile desumibile, in via analitica, dalla suddetta contabilita' separata.

2.12 Determinazione del valore da escludere dalla tassazione ai fini dell'IRAP per i soggetti esercenti attivita' produttive mediante l'utilizzo di navi iscritte nel registro internazionale.

Sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla disposizione contenuta nell'art. 12, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997, che prevede l'esclusione dalla base imponibile IRAP della quota parte del valore della produzione derivante dall'attivita' esercitata mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 457 del 1997, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30.

La citata norma, ai fini della determinazione della quota di valore della produzione attribuibile all'attivita' svolta con navi iscritte nel suddetto registro internazionale, rinvia espressamente all'articolo 5 dello stesso decreto, e cioe' ai criteri dettati per l'individuazione delle componenti positive e negative che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP per le imprese industriali, mercantili e di servizi. Si ritiene, pertanto, superando l'impostazione adottata nella circolare n. 141/E (cfr. punto 4.2, ultimo periodo), che la quota di valore della produzione, da scomputare dalla base imponibile IRAP ai sensi del citato articolo 12, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997, debba essere individuata non gia' in base al criterio di ripartizione territoriale da effettuare con riferimento alla dislocazione del personale dipendente di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 446 del 1997, bensì, con riferimento alle componenti positive e negative rilevanti ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, specificamente riferibili all'attivita' esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale.

Si precisa, inoltre, che le componenti negative relative a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di detta attivita' e di altre attivita' eventualmente svolte dalle anzidette imprese, sono imputabili

all'attivita' esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare delle componenti positive rilevanti ai fini IRAP specificamente riferibili alla suddetta attivita' e l'ammontare complessivo di tutte le componenti positive rilevanti ai fini IRAP.

Analoghi criteri si rendono applicabili anche alle imprese che esercitano la pesca oltre gli stretti ed a quelle che esercitano la pesca mediterranea atteso che, in base all'articolo 4 della legge 27 febbraio 1998, n. 30, a tali soggetti e', in via generale, riconosciuto lo stesso trattamento applicabile ai fini fiscali e contributivi alle imprese armatoriali esercenti attivita' con navi iscritte nel registro internazionale.

2.13 Ripartizione territoriale del valore della produzione sulla base delle retribuzioni: trattamento dei compensi relativi agli amministratori.

Ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i soggetti che effettuano la ripartizione territoriale del valore della produzione in base al criterio della dislocazione del fattore lavoro (dipendenti e assimilati, collaboratori e associati in partecipazione), cio' che occorre individuare e' lo stabilimento, cantiere, ufficio o altro insediamento produttivo, operante per almeno tre mesi nel corso del periodo di imposta, cui il personale puo' considerarsi addetto con continuita'.

Al riguardo, e' stato chiesto di fornire ulteriori dettagli in ordine al criterio di ripartizione territoriale con riferimento ai compensi degli amministratori di societa'. Nella circolare n. 141/E (cfr. par. 4.2), e' stato osservato che, con specifico riferimento alla verifica del requisito della continuita' (da intendersi come presenza stabile dell'addetto al luogo di lavoro), i criteri valevoli per il personale dipendente sono applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione di solo lavoro. Sulla base di tale impostazione deve dunque ritenersi che anche per gli amministratori di societa' occorre avere riguardo al luogo in cui gli stessi svolgono normalmente le proprie mansioni che, in via generale, dovrebbe coincidere con la sede di direzione amministrativa dell'impresa anche se diversa dalla sede legale. Nella stessa ottica interpretativa, puo' ritenersi che la sede di riferimento, agli effetti in questione, per i membri del consiglio di amministrazione, sia quella presso la quale tale organo si riunisce stabilmente.

2.14 Liquidazione di societa': regime transitorio applicabile alle procedure in corso alla data di entrata in vigore dell'IRAP.

Con riguardo alle operazioni di liquidazione, e' stato chiesto di fornire ulteriori chiarimenti in relazione ai casi di procedure iniziate in periodi anteriori a quello di prima applicazione dell'IRAP e la cui chiusura intervenga in tale periodo, normalmente coincidente con l'esercizio 1998, o in periodi successivi.

In proposito, occorre anzitutto precisare, in via generale, che il presupposto di applicazione dell'IRAP resta fermo in tutti i casi di liquidazione volontaria; mentre, nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, il presupposto si verifica solo a condizione che vi sia esercizio provvisorio dell'impresa. Tali regole valgono, inoltre, anche per le procedure iniziate in periodi precedenti a quelli di prima applicazione dell'IRAP e ancora in corso a tale data e, pertanto, per i periodi di imposta della liquidazione ricadenti nell'ambito temporale di applicazione della nuova disciplina introdotta dal citato D.Lgs. n. 446 del 1997, cessa in ogni caso l'applicazione dell'ILOR.

Cio' posto, occorre ricordare che, con specifico riferimento alla liquidazione volontaria, la disciplina contenuta nell'art. 124 del TUIR prevede che se la procedura si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, i redditi relativi a tale periodo e a quelli successivi sono determinati in via provvisoria e sono soggetti a conguaglio finale a meno che la liquidazione non si protragga per piu' di cinque esercizi (tre, per le imprese individuali), compreso quello iniziale, nel qual caso - come nell'ipotesi di omessa presentazione del bilancio finale - i redditi (e le relative imposte) dei periodi intermedi si considerano determinati in via definitiva. Tale disciplina non viene richiamata agli effetti dell'IRAP e, pertanto, deve ritenersi che la determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione avviene a titolo definitivo e non e' soggetta ad alcun conguaglio finale.

Sembra il caso, inoltre, di precisare che, con riferimento alle situazioni di carattere transitorio come quella prospettata, ferma restando l'applicazione delle ordinarie regole ai fini dell'eventuale conguaglio da operarsi per l'imposta personale (IRPEG o IRPEF), deve procedersi all'effettuazione del conguaglio anche con riguardo all'ILOR, ancorche' limitatamente ai risultati relativi ai periodi della liquidazione anteriori a quello di decorrenza dell'IRAP.

2.15 Determinazione degli acconti nei casi di fusione, scissione e trasformazione intervenute nel corso del periodo d'imposta.

E' stato chiesto di fornire chiarimenti in ordine al corretto adempimento degli obblighi di versamento dell'acconto nei casi di fusione e scissione con effetti retroattivi nonche' nelle operazioni di trasformazione.

Con riguardo alle operazioni di fusione e scissione, va in primo luogo osservato che, in via generale, non si pongono problemi diversi da quelli che vengono a generarsi agli stessi effetti in sede di determinazione e di versamento degli acconti IRPEG.

Occorre, inoltre, ricordare che proprio la materia concernente gli obblighi di versamento degli acconti di imposta in occasione di operazioni di fusione e scissione ha formato oggetto da ultimo di uno specifico intervento legislativo. Il riferimento è all'art. 4 del decreto-legge 11 marzo 1997, n. 50, convertito dalla legge 9 maggio 1997, n. 122. Tale norma, che, stante il suo carattere generale, si rende applicabile anche agli effetti dell'IRAP, prevede che nelle fusioni e scissioni gli obblighi di versamento - compresi quelli a titolo di acconto - che gravano sui soggetti che si estinguono per effetto di tali operazioni "sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies, primo comma, primo periodo, del cod. civ." mentre, successivamente a tale data, gli obblighi stessi "si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione".

Cio' posto, con riguardo all'ipotesi in cui l'operazione produca effetti retroattivi all'inizio del periodo d'imposta della società fusa, incorporata o scissa nel corso del quale la stessa interviene, si precisa che la società fusa, incorporata o scissa è tenuta, in via di principio, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini vengono a scadere anteriormente alla data di perfezionamento dell'operazione (art. 2504-bis, comma 2, cod. civ.) ancorché si tratti di versamenti riferiti ad un periodo d'imposta destinato, in virtù della retrodatazione, a venir meno.

Naturalmente, tali versamenti potranno essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione ovvero dai soggetti beneficiari della scissione in sede di determinazione del saldo d'imposta relativo al periodo nel corso del quale interviene la fusione o la scissione. Nessun obbligo d'acconto, invece, viene a maturazione per la società fusa, incorporata o scissa a partire dalla data di perfezionamento dell'operazione, determinandosi a tale data la estinzione di detti soggetti.

Peraltro, in ossequio al principio di subingresso sancito dal citato art. 4 del decreto-legge n. 50 del 1997, i versamenti in acconto della società incorporante o risultante dalla fusione ovvero delle società beneficiarie della scissione, scadenti successivamente alla data di perfezionamento dell'operazione, devono essere calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalle società incorporate o fuse o dalla società scissa nella dichiarazione di tali soggetti riferita al periodo d'imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o la scissione.

Si precisa, tuttavia, che tanto la società fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione, e tanto la società risultante, incorporante o beneficiaria, per i versamenti da effettuare successivamente, possono comunque avvalersi della facoltà prevista in via generale dalla disciplina degli acconti di commisurarne l'importo non già ai dati risultanti dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta precedente (nel caso dell'IRAP, ai dati risultanti dal prospetto di liquidazione dell'imposta figurativa) ma, al c.d. dato "previsionale" e cioè alla minore imposta di cui si prevede la liquidazione per il periodo di competenza da parte delle anzidette società subentranti (incorporante, risultante o beneficiarie).

In ordine, infine, alle operazioni di trasformazione che comportino il passaggio da società di persone a società di capitali o viceversa e, quindi, determinino l'interruzione del periodo d'imposta, questo Ministero ha avuto già occasione di fornire chiarimenti nella richiamata circolare n. 144/E (cfr. risposta n. 4.7.). A integrazione di quanto espresso in tale sede, si precisa che, ad esempio, in caso di trasformazione di una società di capitali in società di persone, con effetto dal 1 ottobre 1998, la società trasformata è tenuta a presentare la dichiarazione per il periodo autonomo 1 gennaio -30 settembre 1998 e al versamento del saldo dell'imposta dovuta per tale periodo. Inoltre, la stessa società, stante la continuità agli effetti della soggettività passiva, è tenuta, entro il termine di presentazione della suddetta dichiarazione, a effettuare il versamento della prima rata di acconto IRAP per il primo periodo post-trasformazione assumendo, quale dato su cui commisurare l'importo di detto acconto, l'imposta risultante dalla dichiarazione del periodo 1 gennaio - 30 settembre 1998.

2.16 Determinazione della base imponibile con il sistema cd. retributivo: trattamento degli arretrati per retribuzioni riferite ad anni precedenti.

L'art. 36, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997 prevede che i versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti per effetto dell'introduzione dell'IRAP, i cui presupposti impositivi si sono verificati anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data. È stato chiesto di conoscere se tale disposizione si renda applicabile nel caso di somme corrisposte a titolo di arretrati di lavoro dipendente, da parte di soggetti che determinano la base imponibile con il

sistema cd. retributivo. Al riguardo, si osserva che la erogazione di arretrati di lavoro dipendente (sottoposti anche a tassazione separata ai fini dell'IRPEF) non integra la fattispecie regolata dal citato comma 2 dell'art. 36, in quanto il presupposto impositivo sia ai fini della tassazione e sia ai fini previdenziali e contributivi delle somme erogate a titolo di arretrati di retribuzione non puo' farsi risalire, per competenza, all'anno precedente ma deve intendersi realizzato nell'anno stesso di erogazione. D'altra parte, per i soggetti che adottano il suddetto sistema retributivo, la base imponibile IRAP coincide con la retribuzione rilevante ai fini previdenziali determinata a norma dell'art. 12 del D.P.R. n. 153 del 1969, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, nella quale sono senz'altro da ricomprendersi gli arretrati retributivi di anni precedenti.

2.17 Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto legislativo n. 446 del 1997. Redditi prodotti all'estero.

E' stato chiesto di conoscere se ai fini della determinazione del valore della produzione netta degli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, ivi compresi quelli indicati nel successivo articolo 88, nonche' delle societa' e degli enti di cui alla lettera d), dello stesso comma, siano da considerare anche i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti, come, ad esempio, le indennita' corrisposte ai rappresentanti italiani in seno al Parlamento europeo o gli emolumenti degli ambasciatori presso le ambasciate italiane all'estero.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede espressamente che "nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attivita' produttive anche all'estero la quota di valore a questa attribuibile secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, e' scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da 5 a 10.". Da tale disposizione discende, dunque, che i soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema "retributivo", come gli enti pubblici e quelli privati, che esercitano esclusivamente attivita' non commerciali, ivi compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, non devono assoggettare all'IRAP gli emolumenti relativi a percettori che svolgono l'attivita' in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.

2.18 Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto legislativo n. 446 del 1997. Redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR.

Sono pervenuti quesiti volti a conoscere se ai fini della determinazione del valore della produzione netta degli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, ivi compresi quelli indicati nel successivo articolo 88, nonche' delle societa' e degli enti di cui alla lettera d), dello stesso comma siano da considerare anche i redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del medesimo TUIR. E' stato, altresì, chiesto di precisare, se l'IRAP eventualmente dovuta con riferimento a detti redditi debba gravare sulle somme dovute al percipiente e pertanto incidere sul percettore medesimo.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 10 del D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dal decreto legislativo correttivo, esclude dalla base imponibile le somme di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR "esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, relative a borse di studio o assegni attribuiti fino al 31 dicembre 1999". Tale esclusione, che ha effetto gia' dal primo periodo di applicazione dell'IRAP, riguarda, in particolare: 1) le borse di studio corrisposte dalle regioni a statuto ordinario, in base alla legge 2 dicembre 1991, n. 390, agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano allo stesso titolo; 2) le borse di studio corrisposte dalle Universita' e dagli istituti di istruzione universitaria, in base alla legge 30 novembre 1989, n. 398, per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per attivita' di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero; 3) le borse di studio corrisposte ai sensi del D.Lgs. 8 agosto 1991, n. 257, per la frequenza delle scuole universitarie di specializzazione delle facolta' di medicina e chirurgia.

Pertanto, i redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR, diversi dalle borse di studio sopra elencate, devono essere considerati rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema "retributivo", come gli enti pubblici e quelli privati, che esercitano esclusivamente attivita' non commerciali, ivi compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, sui quali conseguentemente grava l'onere corrispondente all'importo IRAP.

2.19 Applicazione dell'IRAP nei confronti degli enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato.

L'applicazione dell'imposta regionale sulle attivita' produttive nei

confronti delle amministrazioni pubbliche, ha già formato oggetto di apposita circolare n. 97/E del 9 aprile 1998.

In considerazione di taluni dubbi interpretativi, da più parti manifestati, si forniscono i seguenti ulteriori chiarimenti.

Relativamente agli enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato che non svolgono attività commerciale, i quali applicano l'IRAP con il cd "metodo retributivo" mediante versamenti in acconto mensili, occorre precisare che detti soggetti sono tenuti a presentare la prima dichiarazione IRAP entro sei mesi dalla chiusura del periodo d'imposta (vale a dire entro il mese di giugno del 1999). In tale sede dovranno essere effettuate anche le operazioni di conguaglio ed eventualmente il relativo versamento dell'imposta nei termini previsti.

Si ricorda, inoltre, che tra i soggetti di cui all'art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997 rientrano anche gli Ordini ed i collegi professionali i quali, pertanto, determinano la base imponibile IRAP con il c.d. "metodo retributivo" e versano l'acconto mensilmente ai sensi dell'art. 30, comma 5, del predetto decreto legislativo.

I soggetti destinatari della disposizione di cui all'art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, che esercitano anche attività commerciale possono optare, per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri di cui all'art. 5 del predetto provvedimento. L'opzione può essere esercitata anche in sede di dichiarazione IRAP da presentare a giugno del 1999. Pertanto, nel caso in cui detti soggetti abbiano effettuato, nel corso del 1998, versamenti di acconto mensili riferiti anche ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale, ai fini IRAP, possono, in sede di presentazione della dichiarazione IRAP, scomputare i versamenti mensili operati riferibili a detti dipendenti dalla quota di IRAP dovuta per tale attività'.

2.20 Ripartizione territoriale del versamento dell'imposta in sede di acconto diversa da quella effettuata in sede di saldo.

Nella circolare n. 188/E (cfr. risposta n. 14), è stato precisato che il contribuente che in sede di versamento dell'acconto abbia attribuito l'imposta a una o più regioni e in sede di versamento del saldo si trovi a ripartire in modo diverso l'imposta, non è tenuto a operare alcuna compensazione fra i minori importi attribuiti in sede di acconto a determinare regioni e i maggiori importi versati ad altre regioni; il compito di procedere alle operazioni di conguaglio fra le diverse regioni è, infatti, affidato all'Amministrazione finanziaria.

Nel confermare quanto sopra riportato, si precisa ulteriormente che nella descritta fattispecie non si rende comunque applicabile la sanzione prevista dall'art. 34 del D.Lgs. n. 446 del 1997, per il caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta che si verifica soltanto se l'importo dell'acconto globalmente versato dal contribuente sia inferiore all'ammontare minimo richiesto dalla disciplina dell'imposta (per il primo periodo di applicazione del tributo, 120 per cento della c.d. imposta figurativa ovvero, se minore, dell'imposta effettivamente dovuta).

Va, tuttavia, ricordato che qualora la ripartizione dell'imposta adottata in sede di acconto rispetto a quella applicabile in sede di saldo assuma rilevanti dimensioni e dipenda da erronee indicazioni contenute nel prospetto dell'acconto IRAP, è in facoltà degli uffici procedere all'applicazione della sanzione residuale prevista dall'art. 33 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

2.21 Base imponibile delle banche: trattamento dei costi sostenuti per agevolare gli esodi di personale dipendente.

Con specifico riguardo alla determinazione del valore della produzione netta delle banche (art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997), è stato chiesto di fornire chiarimenti in ordine al trattamento dei costi sostenuti da tali soggetti, ai sensi dell'art. 59, comma 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, al fine di favorire, nei casi di ristrutturazione o riorganizzazione aziendale, l'esodo del personale in esubero mediante erogazione di apposite indennità'.

È stato, in particolare, chiesto di conoscere se, nel caso in cui tali costi siano trattati contabilmente, insieme agli altri costi di ristrutturazione o riorganizzazione, alla stregua di oneri pluriennali (da ripartirsi in cinque esercizi), gli stessi si rendano deducibili anche ai fini dell'IRAP.

In merito si ritiene che i costi in questione, anche se classificati in sede contabile come oneri di ristrutturazione aziendale, mantengano, agli effetti dell'IRAP, la natura di costi relativi al personale dipendente al pari delle ordinarie somme attribuite ai dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro e, pertanto, siano da considerare comunque indeducibili ai fini della determinazione del valore della produzione.

Gli Uffici in indirizzo provvederanno ad assicurare la massima diffusione del contenuto della presente circolare.