

La lente sul fisco

L'Aggiornamento Professionale on-line



Sede legale - Via Palmanova 28 – 20132 Milano (MI)
Reg. Imprese di Milano n. REA 1936238
Sede operativa - Via Bergamo 25 – 24035 Curno (BG)
Reg. Imprese di Bergamo n. REA 362371
P.Iva e C.F. 03252150168

Uffici - Tel. 035.4376262 – Fax 035.62.22.226
E-mail: info@alservizi.it
www.lalentesulfisco.it

N. 44
del 16.01.2011



Le Daily News

A cura di Luca Santi

Opzione/revoca Irap alle porte: valutazione di convenienza e modalità e termini di esercizio

Com'è noto entro sessanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta le società di persone e le ditte individuali (entrambe rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 5 bis D. Lgs 446/1997) hanno la facoltà di scegliere se applicare l'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le medesime regole dei soggetti IRES. Nel caso di società neo costituite, l'opzione può essere comunicata entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta. Il termine, che per il 2011 scade il 1° marzo, sarà vincolante per il triennio 2011-2013. **Nel presente intervento verranno analizzati gli aspetti pratici, dimostrando che non vi è una convenienza assoluta nella scelta di uno dei due regimi, ma che l'esercizio dell'opzione va valutato caso per caso ([sull'argomento si veda anche nostra Daily News n.39 del 11 febbraio 2010](#)).** Partendo dai presupposti già ampiamente analizzati nelle pagine di questa rivista, si procederà inizialmente ad un breve richiamo normativo e all'analisi successiva di alcuni casi pratici.

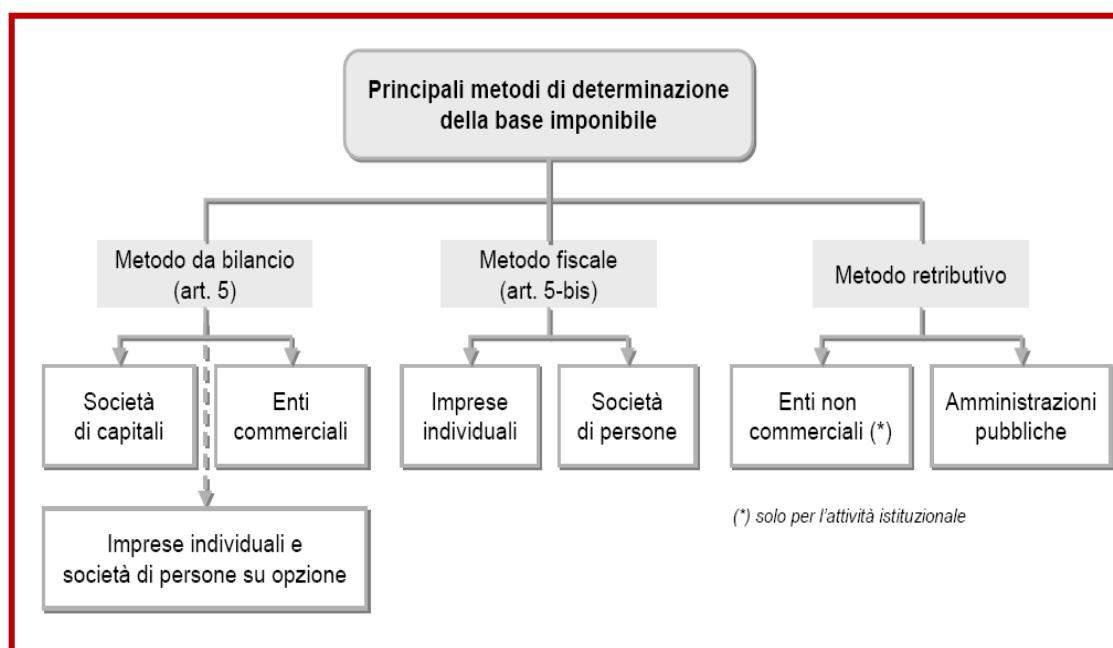
L'IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita con D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. **I presupposti applicativi dell'IRAP** sono definiti dall'articolo 2, comma 1 del citato Decreto: "*Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. [...]*". **I soggetti passivi sono:**

- Imprenditori individuali;
- Lavoratori autonomi non occasionali;
- S.n.c., S.a.s., società semplici, associazioni professionali;
- Produttori agricoli;
- Soggetti IRES;
- Pubbliche amministrazioni.

L'imposta è dovuta per le attività produttive svolte nel territorio dello Stato e spetta alla regione nel cui territorio è esercitata. Nel caso di esercizio di un'attività nel territorio di più regioni, sono previste regole di ripartizione. **I principali metodi da utilizzare** per il calcolo della base imponibile IRAP possono essere ricondotti, in linea generale, ai tre di seguito elencati:

- il **metodo da bilancio** (società di capitali ed enti commerciali; imprese individuali e società di persone su opzione);
- il **metodo fiscale** (imprese individuali, società di persone);
- il **metodo retributivo** (enti non commerciali per l'attività istituzionale ed Amministrazioni pubbliche).



L'opzione propone la scelta tra il criterio che basa il calcolo dell'Irap sulla normativa fiscale del Testo unico (opzione naturale per questi soggetti) secondo cui la base imponibile è data dalla differenza tra determinate componenti positive di reddito e determinate componenti negative, **oppure secondo il criterio disposto per le società di capitali** che deriva direttamente dal bilancio di esercizio, in particolare dalle risultanze del conto economico.

L'art. 33, n. 1, della sesta direttiva IVA (direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE) dispone: «**Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, ..., le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere ... qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera**».

In coerenza con la nozione di imposta sulla cifra d'affari, la Corte ha precisato quali siano le caratteristiche essenziali dell'IVA:

1. l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
2. è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
3. viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
4. gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase,
5. solo al valore aggiunto della fase stessa;
6. il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La Corte di giustizia europea ha giudicato legittima l'imposta sentenza C475/03 del 03/10/2006. L'Irap, dunque, è compatibile con il diritto comunitario, in quanto presenta caratteristiche che la differenziano dall'Iva e non può quindi essere ritenuta un'imposta sulla cifra d'affari.

Di seguito si schematizza la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali, con **metodo fiscale**:

- ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), i) e g), TUIR1
- variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93, TUIR
- costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

1 I Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), i) e g), TUIR sono:

- a - corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b - 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).

- costi per servizi
- ammortamenti
- canoni di locazione, anche finanziaria dei beni strumentali.

Non sono deducibili:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- la quota interessi dei canoni di leasing, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'imposta comunale sugli immobili (Ici).

Nelle tabelle successive si riporta voce per voce ciò che andrebbe inserito.

PROVENTI FINANZIARI	<p>In assenza di espresso riferimento, i proventi di natura finanziaria di cui al comma 1, lett. c), d) ed e), dell'art. 85 del T.U.I.R. non rientrano tra i ricavi rilevanti.</p> <p>Non sono, pertanto, imponibili ai fini IRAP i corrispettivi derivanti dalla cessione di attività finanziarie (azioni, quote di partecipazione anche non rappresentate da titoli e strumenti finanziari simili alle azioni di società o enti IRES, che non beneficiano del regime della participation exemption, obbligazioni e altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni e dagli strumenti simili alle azioni), non iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni che formano oggetto di scambio per l'impresa.</p>
PLUSVALENZE	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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 decreto IRAP

	<p>concorrevano in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP),</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (beni patrimonio).
<p>COSTI PER MATERIE PRIME</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico, e 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 se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci; ✚ sono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo le imposte non recuperabili come, ad esempio, le imposte di fabbricazione; ✚ i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (CM 141/E/98).
<p>COSTI PER SERVIZI</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✚ 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, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;

	<ul style="list-style-type: none"> ✎ 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 di cui alle lett. a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972; ✎ le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lett. a), 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.
<p>AMMORTAMENTI E CANONI LEASING</p>	<p>Beni materiali:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✎ vanno inclusi tutti gli ammortamenti fiscali; ✎ le voci si assumono secondo i medesimi importi ammessi in deduzione sulla base delle disposizioni del T.U.I.R.; ✎ considerazioni analoghe valgono per i costi relativi alla locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali; l'ammontare ammesso in deduzione, ai fini del calcolo del valore della produzione, è solo quello riferito alla quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, a nulla rilevando la quota interessi desunta dallo stesso contratto che, per espressa previsione normativa, è ineducibile ai fini del calcolo in parola. <p>Beni immateriali:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✎ ricomprende tutte le categorie di immobilizzazioni immateriali, ivi compreso l'avviamento trattato all'art. 103 del T.U.I.R.; ✎ non è chiaro come ci si debba comportare in ipotesi di oneri pluriennali derivanti dalla capitalizzazione di spese rientranti tra i costi per servizi (es. spese di pubblicità).
<p>COSTI INEDUCIBILI</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) le spese per il personale dipendente e assimilato; 2) i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lett. b), n.

I

da 2) a 5), dell'art. 11 del medesimo decreto IRAP , vale a dire:

- ✚ i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. i) e l), del T.U.I.R.;
 - ✚ i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, commi 2, lett. a), e 3, del T.U.I.R.;
 - ✚ i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del T.U.I.R.;
 - ✚ gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lett. c) del predetto art. 49, comma 2, del T.U.I.R.;
- 3) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- 4) le perdite su crediti;
- 5) l'imposta comunale sugli immobili (ICI).

**Base
imponibile
IRAP
per soggetti
IRES**

La Finanziaria 2008 ha abrogato l'art. 11-bis, D.L. 446/1997 che sanciva il parallelismo tra i componenti rilevanti ai fini Irap e quelli per le imposte dirette. Già dal periodo d'imposta 2008 la base imponibile del tributo regionale per i soggetti IRES è costituita dai **valori civilistici del bilancio**, senza rilevanza della normativa prevista per le imposte dirette. Le modifiche alla determinazione della base imponibile (apportate con la Finanziaria 2008) hanno avuto il risultato di **rendere più semplici le regole di determinazione della base imponibile** dell'imposta regionale sulle attività produttive e di separare la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente l'imposta sul reddito.

In questa sede si vuole anche evidenziare che la metodologia di determinazione dell'imponibile IRAP a valori di bilancio segna uno «**sganciamento**» dell'Irap dall'imposta sul reddito costituendo, quindi, **il primo esempio di imposta diretta la cui base imponibile deriva per intero dai dati di bilancio**.

La base imponibile per i suddetti soggetti è data dal valore netto della produzione, cioè *differenza tra valore e costi della produzione di cui alle lett. a) e b) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle seguenti voci:*

- B 9 - costi per il personale;
- B 10 lettera c - altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- B 10 lettera d - svalutazioni dei crediti e delle disponibilità liquide;
- B 12 - accantonamenti per rischi;
- B 13 - altri accantonamenti.

Schematizzando:

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
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

Sono **esclusi dai componenti negativi**:

- le voci diverse da B 9 ma sempre riferibili a costi per il personale;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione (solo lavoro);
- la quota interessi dei canoni di leasing;
- le perdite su crediti;
- l'imposta comunale sugli immobili – Ici
- PLUS / MINUS su IMMOBILI patrimonio

Analisi singole voci: COMPONENTI POSITIVI

A.1 RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

- 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 C.17;
- 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.

Al netto **DI SCONTI** commerciali non di sconti finanziari **OIC 13:**

- sconti commerciali sono quelli incondizionati e indicati in fattura oltre agli sconti di quantità. Accordi contrattuali che precedono la vendita
- sconti finanziari vanno imputati alla voce C 17 e dipendono da accordi che sono successivi alla operazione originaria (sconti per pagamento "pronto cassa")

CESSIONI OCCASIONALI

in questa voce anche le vendite occasionali di merci o materie prime che quindi non sono componenti straordinarie.

CESSIONI DI PARTECIPAZIONI DEL CIRCOLANTE

non vanno considerate le cessioni di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante poiché originano proventi finanziari da iscrivere nell'area C del Conto economico.

MAGGIORAZIONI DA TRANSFER PRICING

- Circ. 141/98: rileva ai fini Irap la differenza tra valore normale del bene o del servizio e il dato contabilizzato ex articolo 110 comma 7 Tuir; questo passaggio deve ritenersi superato nella nuova base imponibile poiché non si ha più la quantificazione del componente in base al Tuir.

ASSEGNAZIONI E AUTOCONSUMO

Non vi è transito a conto economico, anche se potrebbe applicarsi il criterio della correlazione.

A.2 VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E FINITI

- Le variazioni, se positive (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali), incrementano il valore della produzione; se negative, lo riducono.
- L'importo della voce A2 è influenzato non solo da variazioni quantitative, ma anche da variazioni nei valori unitari dei prodotti, semilavorati, ecc., a seguito del confronto fra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Esso, dunque, è influenzato sia dalle svalutazioni rispetto al costo (a meno che esse non assumano la natura di svalutazioni straordinarie, come si preciserà in prosieguo), sia da successivi ripristini di valore entro i limiti del costo.
-

A.3 VARIAZIONI DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

- Non appare più sostenibile la precedente impostazione che consentiva, per le opere a realizzazione infrannuale, la riduzione del valore qualora si fosse seguito (civilisticamente) il criterio del corrispettivo e, fiscalmente, quello del costo. Il dato civilistico rileva anche ai fini IRAP.
 - La voce A3 include la svalutazione per perdite previste su commesse, qualora non siano rilevate alla voce B13 (cfr. Principio contabile 23); tale criterio non dovrebbe trovare rilevanza nel mondo IRAP, secondo quanto indicato dall'Agenzia:
 - nella circolare 19.02.2008 n. 12/e (paragrafo 9.2)
 - nelle istruzioni per la compilazione del modello
- Ove si afferma che gli accantonamenti ai fondi non trovano rilevanza ai fini del tributo indipendentemente dalla classificazione contabile (salvo riconoscimento al momento dell'effettivo sostenimento).

A.4 INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

- 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.

CRITERIO CIVILISTICO

accoglie gli interessi passivi capitalizzati che restano indicati alla voce C17 (capitalizzazione di interessi passivi su beni merce genera simile effetto incrementando la voce A 2). Incremento anche per interessi capitalizzati su immobili patrimonio nonostante la capitalizzazione sia disconosciuta agli effetti delle II DD (Cfr. Circ. 47/E/08).

A.5 ALTRI RICAVI E PROVENTI, CON SEPARATA INDICAZIONE DEI CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

Questa voce, di natura residuale, comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti le gestioni accessorie

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 E20. Rientrano nella voce A5 i ripristini di valore 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). Sul punto, va ricordato che non è più possibile la tassazione frazionata delle plusvalenze ai fini IRAP.

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 e 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 alla voce A5

PLUSVALENZE

- ORDINARIA SOSTITUZIONE: non rileva l'eventuale rateazione
- IMMOBILI PATRIMONIO: rilevano sempre
- STRAORDINARIE (E20) istruzioni le comprendono

RIPRISTINI DI VALORE

Le svalutazioni non rilevano in quanto collocate in B 10 c) e d), ma non esiste un criterio di correlazione rovesciata

CONTRIBUTI LEGALI

Sempre rilevanti, tranne quando:

- correlati a costi indeducibili
- esplicitamente esclusi da imposizione

Questa voce, di natura residuale, comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti le gestioni accessorie.

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 deterioramento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa.

Analisi singole voci: COMPONENTI NEGATIVI

B.6 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.
- 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). Tali voci non dovrebbero rilevare tra i costi del lavoro comunque indeducibili anche se collocati in voci diverse da B9.

B.7 COSTI PER SERVIZI

Acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa:

- 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 relative alla deducibilità IRES dei costi telefonici;
- viaggio e soggiorno;
- manutenzioni e riparazioni 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 del personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese;
- 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; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità dell'IRES dei costi di vitto e alloggio dal 2009;
- costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti; non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità dell'IRES dei costi di vitto e alloggio dal 2009;
- corsi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti;
- costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta; su tale ultima voce, si attendono chiarimenti in merito alla deducibilità IRAP, tuttavia non assumono rilevanza le limitazioni relative alla deducibilità dell'IRES dei costi di vitto e alloggio dal 2009.

Costi per i servizi eseguiti da banche e imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come:

- noleggio di cassette di sicurezza,
- servizio di pagamento di utenze,
- costi per la custodia dei titoli,
- commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di

finanziamenti),

- spese e commissione di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari),
- spese di 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.

LIMITI PREVISTI DAL TUIR

IRRILEVANTI I LIMITI DISPOSTI DAL TUIR SU SPESE IMPIEGO DI AUTOVEICOLI, TELEFONI CELLULARI ETC.

TRASFERTE DIPENDENTI

Posto che restino deducibili le spese per trasferta dipendenti, viene meno la distinzione tra rimborsi di oneri pagati a terzi e indennità forfettaria e chilometrica.

RAPPORTI CON ISTITUTI DI CREDITO

Spese bancarie deducibili se non correlate al finanziamento (quindi spese per cassette di sicurezza, custodia titoli, istruttoria mutui e finanziamenti).

ACCONTONAMENTI FONDI RISCHI E ONERI

Se iscritti in questa voce sono indeducibili (ma saranno deducibili tramite variazione in diminuzione i costi quando si saranno verificati a prescindere dalla imputazione a Conto economico).

B.8 COSTI PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI

Devono essere iscritti in questa voce i corrispettivi, al netto delle rettifiche come sopra precisate, per il godimento di beni di terzi materiali ed immateriali, quali, a titolo esemplificativo:

- canoni per affitto azienda;
- canoni per la locazione di beni immobili e 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;
 - ✚ Interessi impliciti nei contratti di leasing
- Restano indeducibili gli interessi pass. Compresi nei canoni di leasing.

B.10.A AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

In questa voce vanno rilevati tutti gli ammortamenti e le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide. Deve trattarsi di svalutazioni di natura ordinaria, perché quelle straordinarie vanno rilevate alla voce e21. Le svalutazioni (ordinarie) delle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli a reddito fisso e crediti finanziari) e le svalutazioni dei titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, vanno rilevate invece alla voce D19. Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economici-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.

- ✚ Ammessa deducibilità della maggior quota per marchi ed avviamento a seguito del versamento. Vanno inclusi tutti gli ammortamenti economici-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.
- ✚ Non assumono rilevanza le limitazioni alla deduzione di ammortamenti delle autovetture e degli apparecchi telefonici.
- ✚ Gli ammortamenti sul maggior valore degli immobili rivalutati si deducono ai fini IRAP dal 2013.
- ✚ Gli ammortamenti da riallineamenti ex art. 176 TUIR rilevano ai fini IRAP solo con il versamento della imposta sostitutiva.

B.11 VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

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.

B.14 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, acconti (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 E21 – Oneri straordinari.

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;
- imposte di bollo;
- I.C.I. – imposta comunale sugli immobili (indeducibile dal 2008);
- imposta comunale sulla pubblicità;
- altri tributi liocali (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 iscriversi 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 e 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 interamente 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.

Plusvalenze e Minusvalenze

Il trattamento delle plus/minusvalenze, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella **Circolare 26.5.2009, n. 27/E**, è differenziato a seconda che le stesse derivino da cessione e valutazione di beni strumentali, di immobili patrimonio ovvero da operazioni di trasferimento d'azienda.

Plusvalenze/ minusvalenze derivanti da cessione di beni strumentali

Plusvalenze / minusvalenze derivanti da cessione di beni strumentali

Le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali che ordinariamente partecipano al processo produttivo, essendo indirettamente collegate a componenti negativi (quote di ammortamento) che hanno concorso alla formazione della base imponibile IRAP nei precedenti periodi d'imposta, sono "pienamente rilevanti" ossia, rispettivamente, tassabili e deducibili.

.....di conseguenza risultano rilevanti ai fini IRAP....

Di conseguenza risultano rilevanti ai fini IRAP:

- le plus / minusvalenze ordinarie, ossia iscritte rispettivamente nella voce A.5 / B.14 di Conto economico;
- le plus / minusvalenze straordinarie, ossia iscritte rispettivamente nella voce E.20 / E.21 di Conto economico.

Plusvalenze/ minusvalenze derivanti da valutazione di beni strumentali

Plusvalenze / minusvalenze derivanti da valutazione di beni strumentali

Le plus/minusvalenze che emergono in sede di valutazione civilistica dei beni strumentali risultano irrilevanti, considerato che l'art. 5, D.Lgs. n. 446/97 esclude dalla deducibilità dell'IRAP le svalutazioni delle immobilizzazioni iscritte nella voce B.10.c) del Conto economico.

Plusvalenze/ minusvalenze relative a immobili patrimonio

Plusvalenze / minusvalenze relative a immobili patrimonio

Le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione dei c.d. "immobili patrimonio", ossia degli immobili ad uso abitativo che, ai fini reddituali, concorrono alla determinazione della base imponibile secondo le disposizioni dell'art. 90, TUIR, sono rilevanti (tassabili / deducibili) ai fini IRAP.

Ai fini della determinazione della plus / minusvalenza, il valore da assumere ai fini IRAP nel primo periodo di applicazione delle modalità di determinazione della base imponibile con i valori di bilancio continua comunque ad essere il costo fiscale. Non assume, pertanto, alcuna rilevanza il valore civilistico.

Plusvalenze/ minusvalenze derivanti da cessione d'azienda

Plusvalenze / minusvalenze derivanti da cessione d'azienda

Le plus/minusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda sono irrilevanti ai fini IRAP. Infatti, come affermato nella citata Circolare n. 27/E con particolare

riferimento alla cessione d'azienda, trattasi di "un'operazione che genera sempre componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP".

Alla luce di quanto sopra, la tassazione delle plus / minusvalenze in esame può essere così sintetizzata:

PLUSVALENZE / MINUSVALENZE				
VALORI DI BILANCIO (art. 5, D.Lgs. n. 446/97)			VALORI FISCALI (art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97)	
DA CESSIONE BENI STRUMENTALI	DA CESSIONE IMMOBILI PATRIMONIO		DA CESSIONE BENI STRUMENTALI	DA CESSIONE IMMOBILI PATRIMONIO
↓	↓	↙ ↘	↓	↓
ORDINARIA (voce A.5/B.14)	↓	DA TRASFERIMENTO D'AZIENDA	↓	↓
STRAORD. (voce E.20/E.21)	Imponibile/ deducibile	Non imponibile/ indeducibile	Non imponibile/ indeducibile	Non imponibile/ indeducibile
Imponibile/deducibile				

Costi del personale dipendente

Ferma restando, anche nel metodo da bilancio, la generale indeducibilità dei costi del personale dipendente ed assimilato (anche se classificati in voci diverse dalla B.9), dei compensi per i collaboratori a progetto, occasionali ed amministratori e degli utili spettanti agli associati in partecipazione, le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni / servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e collaboratori sono deducibili per il datore di lavoro, ancorché l'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 446/97 che ne prevedeva esplicitamente la deducibilità sia stato abrogato. Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 27/E, tale abrogazione è stata disposta al solo fine di "attuare una semplificazione del testo normativo eliminando una regola già desumibile sulla base della ricostruzione sistematica della disciplina". In particolare, le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuano ad essere deducibili nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente.

Considerato quanto sopra, **con riferimento alle spese per il personale sostenute dal datore di lavoro, la deducibilità / indeducibilità è così individuata:**

DEDUCIBILI	<p>↘ spese sostenute per l'acquisizione di beni / servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa, quali, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indumenti (tute) e scarpe da lavoro • corsi di aggiornamento professionale • servizi di mensa • servizi di trasporto collettivo <p>↘ somme erogate a terzi per viaggio, vitto e alloggio dei dipendenti/collaboratori in trasferta</p> <p>↘ rimborsi analitici delle spese di viaggio, vitto e alloggio anticipate dal dipendente/collaboratore in trasferta.</p>
INDEDUCIBILI	<p>↘ somme erogate al dipendente / collaboratore che concorrono alla formazione della retribuzione lorda, quali, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indennità di trasferta • indennità di mancato preavviso • indennità per rischio • premi aziendali.

Il principio di Inerenza

In generale, come accennato, applicando il metodo da bilancio la rilevanza ai fini IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dal Conto economico.

L'imputazione a bilancio delle spese in applicazione dei principi civilistici comporta che le stesse siano normalmente connotate dal requisito di inerenza al valore della produzione IRAP; di fatto pertanto, il principio di inerenza ai fini IRAP è quello civilistico. A tale proposito si rammenta che in un primo tempo l'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare 16.7.2009, n. 36/E**, affermando la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di sindacare tale inerenza, con particolare riguardo ai costi per i quali il TUIR impone limiti di deducibilità, aveva di fatto reintrodotta uno stretto legame tra il TUIR e l'IRAP anche per i soggetti che utilizzano il metodo da bilancio, rendendo meno conveniente l'opzione da parte delle ditte individuali e delle società di persone.

Tuttavia, con la **Circolare 22.7.2009, n. 39/E** l'Agenzia ha "corretto" tale interpretazione restrittiva, chiarendo che:

- il principio di inerenza ai fini della determinazione della base imponibile IRAP ex art. 5, D.Lgs. n. 446/97 "è quello civilistico" e pertanto i componenti positivi e negativi sono individuati sulla base della corretta imputazione a Conto economico, in applicazione dei principi contabili (c.d. principio di derivazione);
- un costo, ancorché imputato a Conto economico, non può essere dedotto se attiene non all'attività d'impresa bensì alla sfera personale degli amministratori / soci.

In presenza di tale ipotesi, poiché l'Amministrazione finanziaria può contestare la mancanza di inerenza dei costi ai fini IRAP, la citata Circolare n. 36/E, *"ha voluto individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti possono liberamente posizionarsi"*.

Di conseguenza "il contribuente che nutrisse dubbi sul modo in cui l'inerenza di alcuni componenti negativi potrebbe essere valutata dall'Agenzia delle entrate può collocarsi in quest'area deducendo **importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito**. In tal caso, infatti, il requisito di inerenza può ritenersi sicuramente **esistente**".

Con riferimento ai costi per i quali il TUIR prevede presunzioni legali di parziale inerenza (spese telefoniche, spese relative ai veicoli a motore, spese di rappresentanza, ecc.), qualora ai fini IRAP gli stessi siano dedotti interamente o in misura superiore rispetto a quanto previsto ai fini delle imposte dirette, **"l'Amministrazione non potrà opporre le forfezzazioni del TUIR. Queste ultime, infatti, nel sistema dell'IRAP non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti"**. Di fatto, dunque, il **contribuente può dedurre ai fini IRAP** interamente i costi per i quali ai fini delle imposte dirette sono previsti limiti di deducibilità, senza possibilità di contestazioni da parte dell'Ufficio in sede di un eventuale controllo.


Le differenze tra i due regimi

Le **società di capitali**, nel calcolo della produzione netta, non devono considerare i **limiti di deducibilità dei costi previsti dal Tuir**, applicabili, invece, per i soggetti Irpef, a condizione che siano correttamente classificabili tra le voci di conto economico che concorrono alla determinazione della produzione netta. Pertanto, sono **interamente deducibili**, ad **esempio**, i costi per le autovetture, le spese telefoniche, le spese di rappresentanza, i costi per le manutenzioni eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili. I canoni leasing per l'acquisto di fabbricati, al netto degli interessi passivi, sono deducibili Irap come costi di godimento di beni di terzi -

classificabili nella voce B8 del conto economico - senza necessità di scorporare la quota del terreno forfettariamente pari al 20%, ovvero al 30%, se industriali. Per le società di capitali sono deducibili alcuni oneri diversi di gestione che vengono classificati nella voce B14 del conto economico come, ad esempio gli omaggi, le erogazioni liberali e alcune imposte indirette quali quella ipotecaria, la catastale l'imposta di registro, le concessioni governative, l'imposta di bollo, che invece per i soggetti IRPEF non sono deducibili.

Gli ammortamenti degli oneri pluriennali quali costi d'impianto e di ampliamento, di ricerca e sviluppo sono indeducibili Irap per le ditte individuali e per le società di persone, mentre sono rilevanti per le società di capitali.

Le **plusvalenze sugli immobili strumentali** non espressamente citate al comma 3, art. 5, rientrerebbero nella base imponibile IRAP in base al comma 4 del medesimo articolo (principio di correlazione).

 Pertanto, si può affermare che **la scelta per le imprese individuali e per le società di persone** di allinearsi a S.r.l. e S.p.a. **non è conveniente** in presenza di plusvalenze.

In effetti, il nuovo dettato normativo, al comma 3 del nuovo art. 5, D.Lgs. 446/1997 dispone che le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono alla formazione del valore della produzione netta. A tal proposito la **C.M. 28 ottobre 2008, n. 60/E al punto 2.1.2**, ribadisce che le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e, pertanto, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta. Inoltre, non rilevano ai fini del calcolo per i soggetti IRPEF le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce, vale a dire i cd. beni-patrimonio che, invece, rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione delle società di capitali e degli enti commerciali.

**La scelta di
convenienza
tra i due
regimi**

La scelta del metodo da utilizzare per la determinazione della base imponibile IRAP da parte delle ditte individuali e delle società di persone in contabilità ordinaria va effettuata tenendo conto, oltre che dei "vincoli" connessi con la durata della stessa (triennio, con obbligo di tenuta della contabilità ordinaria), anche degli elementi di seguito esaminati.

**Elementi che
influiscono
sulla scelta**

La presenza di alcuni componenti negativi influisce sulla scelta del metodo di determinazione della base imponibile IRAP se, **a fronte di un'integrale rilevanza civilistica, è prevista una deducibilità solo parziale in ambito fiscale.** Infatti, tenendo conto anche dei citati chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, nell'ipotesi di scelta per il **metodo basato sui valori di bilancio** va considerato che:

- sono **deducibili al 100%**, ossia senza alcuna limitazione, ad esempio:
 - **l'ammortamento e le spese** riferite alle **autovetture**;
 - le **spese telefoniche**;
 - le **spese di rappresentanza**;
 - le **manutenzioni e riparazioni eccedenti il 5%**;

- sono **deducibili gli oneri diversi di gestione** iscritti alla voce B.14 del Conto economico;

- sono **deducibili i canoni di leasing a prescindere dalla durata del contratto**, e quindi ancorché la stessa sia inferiore a quella minima prevista ai fini fiscali dall'art. 102, TUIR;

- con riguardo agli **immobili – patrimonio**, i relativi ricavi / costi rilevano sulla base di quanto imputato a Conto economico e non invece secondo le risultanze catastali utilizzabili nell'ipotesi di applicazione del metodo fiscale;

- le **plus / minusvalenze rilevano per l'intero ammontare**, a prescindere dall'eventuale rateizzazione fiscale.

Riassumendo, quindi, la valutazione circa la **scelta del metodo** da applicare risulta più facilmente effettuabile con riferimento alle citate spese a deducibilità limitata la cui presenza è prevedibile e quantificabile, mentre risulta più complessa con riguardo alle plus / minusvalenze. Infatti, il vincolo triennale dell'opzione comporta la necessità di effettuare una previsione nel medio termine circa la cessione di beni strumentali / immobili patrimonio da cui può derivare una plus / minusvalenza di rilevante ammontare. Va infatti considerato che in presenza:

- di una **plusvalenza** derivante dalla cessione di beni strumentali / immobili patrimonio, risulta **conveniente il metodo a valori fiscali** in quanto in tal caso la stessa non è tassabile;

➤ di una **minusvalenza** derivante dalla cessione di beni strumentali / immobili patrimonio, risulta **conveniente il metodo a valori contabili** in quanto in tal caso la stessa è deducibile.

Un altro profilo di convenienza riguarda **la rilevanza dei costi indeducibili** ai fini delle imposte dirette: le società di capitali hanno, infatti, la possibilità di dedurre integralmente tutti i costi non esplicitamente esclusi, purché correttamente classificati nelle voci di bilancio che concorrono alla determinazione della base imponibile Irap; **in altre parole, tali soggetti si potranno completamente disinteressare delle regole di deducibilità previste dal Tuir, al contrario dei soggetti Irpef che invece continuano a poter dedurre ai fini Irap i componenti negativi ai fini reddituali in ragione delle limitazioni fiscali previste per le imposte dirette.**

È di tutta evidenza come la **convenienza a esercitare l'opzione**, sotto questo profilo, sia direttamente proporzionale alla quantità di costi indeducibili sostenuti dal contribuente: vista la grande quantità (peraltro sempre crescente) di costi indeducibili oggi previsti, a parere di chi scrive, tale elemento costituisce il principale motivo di interesse su cui soffermare la valutazione. Sempre con riferimento alla possibilità di dedurre ai fini Irap i costi che risultano indeducibili ai fini delle imposte dirette, si deve notare come vi sono degli indubbi profili di convenienza per le immobiliari di gestione che, ai sensi dell'articolo 90 del Tuir, non possono dedurre i costi relativi agli immobili patrimonio: pertanto, se si pensa a una Snc immobiliare che possiede alcuni immobili a destinazione abitativa locati, l'opzione consentirebbe di dedurre i costi sostenuti per la gestione, tra cui anche le quote di ammortamento stanziare a conto economico (se ovviamente giustificate a livello civilistico).

Considerazioni analoghe valgono anche per gli **oneri diversi di gestione**, che risultano essere componenti deducibili sulla base delle regole previste per le società di capitali, mentre non risultano compresi tra i componenti negativi che il comma 5-bis ammette in deduzione ai fini Irap per ditte individuali e società di persone.

Altro vantaggio derivante dall'opzione è **l'irrilevanza dei ricavi risultanti dall'adeguamento agli studi di settore** che continueranno a interessare ai fini Irap solo i soggetti Irpef; le società di capitali, al contrario, poiché la base imponibile è strettamente derivata dai dati contabili, non terranno in considerazione tali ricavi nell'ambito del modello IQ.

Vantaggi e svantaggi dei due metodi	
Metodo da bilancio (tipico delle società di capitali opzionale per ditte e società di persone)	Metodo fiscale (naturale per le ditte e le società di persone)
<p>Consente di dedurre al 100% i costi inclusi nelle voci rilevanti. Ad esempio, i costi auto e le spese telefoniche. Tutte le variazioni in aumento per costi indeducibili (rappresentanza, manutenzioni eccedenti il 5%, ammortamenti anticipati superiori ai limiti del Dm 31.12.1988) sono sterilizzate.</p> <p>Merita di essere sottolineato che tutte le variazioni in aumento per ripartizioni effettuare sino al 2007 continueranno ad essere portate a tassazione ai fini Irap sino ad esaurimento (ad esempio, plusvalenze rateizzate), così come continueranno a essere dedotti fino a esaurimento tutti i costi splittati per legge (ad esempio, i «quinti» di manutenzione eccedenti il 5% e le spese di rappresentanza).</p>	<p>L'analitica indicazione dei costi deducibili, circoscritta a costi di materie prime, sussidiarie e di consumo, merci, costi dei servizi, ammortamenti e canoni leasing di beni materiali e immateriali, lascia fuori numerosi costi aziendali. Si immagini, ad esempio, quella che nel bilancio Cee costituisce la voce oneri divesi di gestione: cancellaria, Ccgg, valori bollati, ecc. Tutti questi componenti, dunque, non sono deducibili con il metodo «fiscale».</p> <p>Sono escluse dalla base imponibile Irap le plusvalenze (e minusvalenze) anche se derivanti da immobili patrimonio che, invece, nel «metodo da bilancio» rilevano.</p>

ESEMPIO

La Società **IL GATTO E LA VOLPE SNC di Volpe Mario e Gatto Giorgio** è in regime di **contabilità ordinaria** e presenta a fine anno la seguente situazione:

Ricavi delle vendite e delle prestazioni (al netto dei resi) = 200.000 Euro

Altri Ricavi e Proventi (plusvalenza cessione immobile) = 10.000 Euro

Variazioni delle rimanenze = 55.000 Euro

Adeguamento a Studi di Settore = 6.000 Euro

Costi per materie prime = 40.000 Euro

Costi per servizi = 12.000 Euro (di cui 2.000 Spese telefoniche, deduc. 80%);
3.000 Spese rappresentanza, ded. RV * 1.3%; 7.000 Costi deducibili

Costi per il personale = 10.000 Euro

Ammortamenti dei beni strumentali materiali = 2.500 Euro

Oneri diversi di gestione = 1.200 Euro

METODO A VALORI FISCALI, SENZA ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Costi per servizi = $7.000 + (2.000 * 0.80) + (200.000 * 0.013) = 11.200$

		Adeguamento agli studi di settore		Recupero deduzioni extracontabili
		Maggiori ricavi	Maggiori compensi	
		1	2	3
		,00	6.000,00	,00
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			206.000,00
	IQ2 Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR			55.000,00
	IQ3 Contributi erogati in base a norma di legge			,00
	IQ4 Totale componenti positivi	Quote componenti positivi precedenti periodi d'imposta	1	2
			,00	151.000,00
	IQ5 Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			40.000,00
	IQ6 Costi dei servizi			11.200,00
	IQ7 Ammortamento dei beni strumentali materiali			2.500,00
	IQ8 Ammortamento dei beni strumentali immateriali			,00
	IQ9 Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali			,00
	IQ10 Totale componenti negativi	Quote componenti negativi precedenti periodi d'imposta	1	2
			,00	53.700,00
	IQ11 Deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			,00
	IQ12 Valore della produzione (IQ4, col. 2 - IQ10, col. 2 - IQ11)			97.300,00

Ditta
individuale

METODO A VALORI CONTABILI, CASO ESERCIZIO DELL'OPZIONE

		Maggiori ricavi per adeguamento agli studi di settore	Recupero deduzioni extracontabili	
		1	2	
		6.000,00		
Sez. I				
Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	200.000,00	
	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	10.000,00	
	IC6	Totale componenti positivi	210.000,00	
	Società di capitale	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	40.000,00
		IC8	Costi per servizi	12.000,00
		IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
		IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	2.500,00
		IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
		IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	55.000,00
		IC13	Oneri diversi di gestione	,00
		IC14	Totale componenti negativi	109.500,00
Sez. IV				
Variazioni in aumento	IC41	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446	,00	
	IC42	Quota degli interessi nei canoni di leasing	,00	
	IC43	Svalutazioni e perdite su crediti	,00	
	IC44	Imposta comunale sugli immobili	,00	
	IC45	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	,00	
	IC46	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	,00	
	IC47	Interessi passivi indeducibili	,00	
	IC48	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	,00	
	IC49	Altre variazioni in aumento	Quote componenti positivi precedenti 1	2
	IC50	Totale variazioni in aumento	,00	,00
Variazioni in diminuzione	IC51	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili	,00	
	IC52	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	,00	
	IC53	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento	,00	
	IC54	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	,00	
	IC55	Altre variazioni in diminuzione	Quote componenti negativi precedenti 1	Quota deducibile variazione 2 riserva sinistri 3
	IC56	Totale variazioni in diminuzione	,00	,00
Valore della produzione			100.500	

Conclusion: La Società avrà convenienza a rimanere nel regime di determinazione della base imponibile di cui all'art. 5 bis.

L'opzione

Entrando ora nello specifico dell'**opzione** che forma oggetto del presente scritto, ricordiamo che:

- è **irrevocabile** per tre **periodi d'imposta**;
- al **termine del triennio** si intende **tacitamente rinnovata** per un **altro triennio**, a meno che l'impresa non opti, per la determinazione del **valore della produzione netta** secondo le regole proprie delle società di persone e degli imprenditori individuali; anche in questo ultimo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

OSSERVA

Le ditte individuali e le società di persone possono scegliere di determinare il valore della produzione netta ai fini Irap applicando le regole previste per

le società di capitali e gli enti commerciali solo se si trovano in contabilità ordinaria. Come ribadito dalla circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4, a nulla rileva che il regime di contabilità ordinaria sia applicato:

- per obbligo (art. 14 del DPR 600/73);
- o per opzione (art. 18 co. 6 del DPR 600/73).

Pertanto, per **effetto del vincolo triennale** dell'opzione esercitata, **il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione, il regime di contabilità ordinaria.**

Resta inteso che **l'esercizio della revoca dell'opzione**, precedentemente comunicata, **non preclude la possibilità per il contribuente di modificare il proprio regime contabile.**

Il termine dell'opzione

L'opzione, da effettuarsi attraverso l'invio dell'apposita comunicazione **deve essere esercitata**, a pena di decadenza dell'efficacia, **entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta** per il quale si intende applicare la disciplina dei soggetti Ires in luogo del criterio semplificato. **Il 1° marzo 2011**, pertanto, sarà **l'ultimo giorno utile per poter aderire al criterio "del bilancio" per il triennio 2011-2013.**

Società di persone neocostituite

Da evidenziare che per le **società di persone neo-costituite**, l'opzione può essere esercitata **entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta** (Circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4).

OSSERVA

La Pepicchio & Patati Srl costituita nel 2011 con periodo d'imposta 31.01.2011 – 31.12.2011, in contabilità ordinaria, intende optare per la determinazione della base imponibile IRAP a valori di bilancio. A tal fine, dovrà presentare, entro il 01.04.2011 (60 giorni dal 31.01), il modello di comunicazione dell'opzione.

Imprenditori individuali

Per gli **imprenditori individuali che iniziano l'attività in corso d'anno**, l'opzione può essere esercitata in relazione a tale periodo di imposta **entro 60 giorni dalla data**

di inizio dell'attività indicata sulla dichiarazione di inizio attività (Circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4).

OSSERVA

La ditta individuale Pepicchio Patati in contabilità ordinaria, **inizia l'attività il 14.03.2011**, come risultante dal **mod. AA9/9** presentato all'Agenzia delle Entrate. **La ditta intende optare per la determinazione della base imponibile IRAP a valori di bilancio. A tal fine, dovrà presentare, entro il 13.05.2011 (60 giorni dal 14.03), il modello di comunicazione dell'opzione.**

Soggetto Ires che si trasforma in Società di persone

Un **soggetto IRES** (per esempio una srl) **che si trasforma in società di persone** (per esempio una snc), se **intende mantenere il regime** di determinazione della base imponibile proprio **delle società di capitali**, deve esercitare l'opzione entro il termine di **60 giorni** dalla data di efficacia giuridica della trasformazione medesima; data che coincide con il deposito della delibera di trasformazione presso il registro delle imprese (art. 2500 co. 3 c.c.).

In caso di mancato esercizio dell'opzione, si intenderà "*naturalmente*" ed automaticamente adottato il regime proprio delle società di persone (art. 5-*bis* del DLgs. 446/97). In tale ipotesi, resta ferma la possibilità di optare per l'applicazione del regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio secondo le regole ordinarie, ossia entro **60 giorni** dall'inizio del periodo d'imposta (Circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4).

Società di persone che si trasforma in Società di capitale

In caso di **trasformazione di una società di persone** (es. snc) in una **società di capitali** (es. srl), **non è necessaria alcuna comunicazione**, posto che queste ultime determinano la base imponibile esclusivamente in base al bilancio (ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 446/97), a prescindere dalle modalità di determinazione della base imponibile in precedenza applicate dalla società trasformando (Circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4).

Tabella di sintesi della scadenza dell'opzione

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa della scadenza dell'opzione Irap per le casistiche sopra analizzate.

I soggetti	Scadenza dell'Opzione Irap
A regime	60 giorni dall'inizio del periodo di imposta (1° marzo di ogni anno/ 29 febbraio negli anni bisestili)
Snc e Sas <u>neocostituite</u>	60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta
Imprenditori individuali che hanno iniziato l'attività dopo il 1° gennaio 2011	60 giorni dalla data di inizio attività indicata nel modello di apertura della partita Iva
Soggetto Ires che si trasforma in società di persone	60 giorni dalla trasformazione
Società di persone che si trasforma in Società di capitali	NON è necessaria alcuna comunicazione

OPZIONE IRAP		
DA CHI E' UTILIZZABILE	A QUALE SCOPO	SCADENZA
Società di persone e imprese individuali in regime di contabilità ordinaria	Per usufruire della possibilità di determinare il valore della produzione netta IRAP secondo le regole utilizzate dalle società di capitali e dagli enti commerciali.	Entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita l'opzione. Per il 2011 il termine scade il 1° marzo 2011

Esercizio dell'opzione/revoca

A riguardo **dell'esercizio dell'opzione/revoca**, si possono quindi verificare i seguenti casi:

Opzione esercitata per l'esercizio 2008 e i due successivi con	<u>Nel 2011 sarà necessario presentare l'istanza soltanto se si intende revocare l'opzione</u> effettuata ossia se si intende tornare ad applicare le disposizioni
---	---

<p>Effetto per il triennio 2008/2009/2010</p>	<p>previste per le società di persone commerciali e gli imprenditori individuali.</p> <p>Per i soggetti che hanno optato per il triennio 2008 – 2009- 2010, <u>in caso di mancata comunicazione della revoca l'opzione è tacitamente rinnovata per un ulteriore triennio</u> (2011 –2012- 2013).</p>
<p>Opzione esercitata per l'esercizio 2009 e i due successivi</p> <p>Effetto per il triennio 2009/2010/2011</p>	<p>Nel 2011 non faremo nulla. <u>Nel 2012</u> sarà necessario presentare l'istanza soltanto se si intende revocare l'opzione effettuata ossia se si intende tornare ad applicare le disposizioni previste per le società di persone commerciali e gli imprenditori individuali.</p>
<p>Opzione esercitata per l'esercizio 2010 e i due successivi</p> <p>Effetto per il triennio 2010/2011/2012</p>	<p>Nel 2011 non faremo nulla. <u>Nel 2013</u> sarà necessario presentare l'istanza soltanto se si intende revocare l'opzione effettuata ossia se si intende tornare ad applicare le disposizioni previste per le società di persone commerciali e gli imprenditori individuali.</p>
<p>Opzione per il triennio 2011/2012/2013</p>	<p>Entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta (come sopra indicato), esercito l'opzione per il triennio 2011/2012/2013.</p>

Esercizio dell'opzione

Il modello

Infine, si ricorda che l'opzione va esercitata, come anticipato, utilizzando il **modello per la "Comunicazione dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all'articolo 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97"** approvato, con le relative istruzioni, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 marzo 2008.

COMUNICAZIONE		OPZIONE	REVOCA
DATI DEL CONTRIBUENTE	Cognome e nome ovvero Ragione sociale	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;"> Si barra una delle caselle in base al tipo di comunicazione </div>	
	Codice fiscale		
Imprenditore individuale	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	Data di nascita giorno mese anno
	Residenza anagrafica o (se diversa) Domicilio fiscale	Comune	Provincia (sigla) C.a.p. Codice comune
	Tipologia (via, piazza, ecc.) Indirizzo	Numero civico	
	Frazione		
Società di persone	Comune	Provincia (sigla) C.a.p. Codice comune	
	Sede legale	Tipologia (via, piazza, ecc.) Indirizzo	
	Frazione	Numero civico	
	Domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale)	Comune	C.a.p. Codice comune
Soggetti non residenti	Stato estero di residenza	Codice Stato estero	Codice di identificazione fiscale estero
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE	Codice fiscale del firmatario	Codice carica	Codice fiscale società
	Cognome	Nome	
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
FIRMA DELLA COMUNICAZIONE	FIRMA		
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario		
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente	<input type="checkbox"/>	
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione del contribuente predisposta dal soggetto che la trasmette	<input type="checkbox"/>	
Riservato all'intermediario	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO		
	Data dell'impegno	giorno	mese