



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Bilancio 2009 per soggetti non IAS IRAP per le società industriali, commerciali e di servizi Punti aperti e casi dubbi

marzo 2010

A cura del Gruppo di Lavoro “Fiscalità” dell’Ordine di Torino in collaborazione con la Commissione Nazionale Cndcec “Imposte dirette e reddito d’impresa”

Mandato 2008-2012

Area di delega
Consigliere Delegato
Consiglieri Co-Delegati

Diritto tributario e rapporti con l’amministrazione finanziaria
Roberto D’Imperio
Stefano Marchese
Paolo Moretti





Indice

1. Premessa e scopo	3
La prassi e la modulistica	3
2. I principi base della nuova disciplina	4
2.1. Principio di diretta derivazione dal conto economico	4
2.2. Principio di correlazione	4
2.3. Principio di irrilevanza delle norme IRES	4
2.3.1 Componenti positivi	5
2.3.2 Valutazioni	5
2.3.3 Componenti negativi.....	5
3. Il regime transitorio	7
4. Tabella per i punti aperti ed i casi dubbi	8
Note alla tabella	13



1. Premessa e scopo

L'art. 1, commi 50-51, L. 244/2007, ha profondamente innovato la disciplina riguardante la determinazione dell'imponibile IRAP.

Lo scopo del presente lavoro¹ è quello di:

1. individuare i principali problemi fiscali dal punto di vista delle società industriali, commerciali e di servizi che applicano i principi contabili nazionali;
2. evidenziare gli aspetti operativi connessi alla determinazione dell'imponibile fiscale IRAP;
3. prospettare soluzioni, ove possibile, coerenti con l'attuale normativa, che siano ragionevoli, gestibili dall'impresa e controllabili dall'Amministrazione Finanziaria.

Non sarà oggetto del lavoro la determinazione della base imponibile delle banche ed altre società ed enti finanziari [art. 6, comma 1, D. Lgs. 446/97] e delle holding industriali [art. 6, comma 9, D. Lgs. 446/97].

La prassi e la modulistica

Nel corso del 2008 e del 2009, l'Agenzia delle Entrate ha diffuso alcuni documenti per chiarire aspetti dubbi sulla determinazione della base imponibile IRAP, che di seguito verranno citati:

- Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008;
- Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009;
- Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009;
- Circolare n. 39/E del 22 luglio 2009;
- Risoluzione n. 2/DPF del 19 febbraio 2008;
- Risoluzione n. 25/E del 30 gennaio 2009;
- Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009;
- Risoluzione n. 84/E del 31 marzo 2009;
- Risoluzione n. 248/E del 17 settembre 2009.

Il presente lavoro utilizzerà anche le istruzioni e la modulistica IRAP 2010 relativa al periodo d'imposta 2009 disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Anche le Associazioni di categoria hanno diffuso alcune circolari in materia di cui si terrà conto: in particolare, Assonime ha emesso le Circolari nn. 25/2009, 34/2009 e 41/2009.

¹ Il lavoro non ha caratteristiche di esaustività e non si occupa della fiscalità differita.



2. I principi base della nuova disciplina

I principi che guidano la formazione della base imponibile IRAP sono:

- il principio di diretta derivazione dal conto economico;
- il principio di correlazione;
- il principio di irrilevanza delle norme IRES.

Di seguito un breve commento dei tre principi.

2.1. Principio di diretta derivazione dal conto economico

La base imponibile IRAP é determinata sulla base delle risultanze del conto economico, che si ritiene redatto secondo corretti principi contabili ed assoggettato al controllo contabile di legge.

Tuttavia, indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP dovranno essere accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

2.2. Principio di correlazione

I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini IRAP concorrono comunque alla formazione della base imponibile se correlati a componenti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

2.3. Principio di irrilevanza delle norme IRES

A seguito dell'abrogazione dell'art. 11-bis, D. Lgs. 446/1997, ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP non rilevano più le norme del TUIR. Si noti che nella Relazione illustrativa alla L. 244/2007, che ha apportato tale modifica alla previgente disciplina IRAP, viene chiaramente affermato che *"Il nuovo sistema ... segna uno sganciamento del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto ... eliminando nell'IRAP le variazioni fiscali ..."*.

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, D. Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, non operano ai fini IRAP le disposizioni previste dall'art. 115, comma 11, e dall'art. 128 del TUIR, in materia di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili, nei casi, rispettivamente, di trasparenza societaria e di consolidato nazionale.

Di seguito si esaminano gli effetti dell'irrilevanza delle norme IRES nella determinazione della base imponibile IRAP.



2.3.1 Componenti positivi

Per quanto attiene i componenti positivi:

- a) art. 85, comma 2, e art. 86, comma 3: non rileva il valore normale dei beni oggetto di assegnazione ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- b) art. 86, comma 4: non è più possibile rateizzare le plusvalenze [ove esse siano tassabili ai fini IRAP];
- c) art. 88, comma 3, lettera b: non è più possibile rateizzare i contributi [ove essi siano tassabili ai fini IRAP]; essi sono inoltre tassati per competenza [e non più per cassa]. Aspetti transitori: per quanto attiene i contributi di cui all'art. 88, comma 3, lettera b), TUIR, occorre sterilizzare la parte di tali contributi incassati fino al 2007 che sia oggetto di risconto nel conto economico negli esercizi 2008 e seguenti, laddove la loro tassazione sia stata rateizzata a partire dall'esercizio di incasso;
- d) art. 90: i componenti positivi e negativi relativi agli immobili non strumentali rilevano così come imputati a conto economico;
- e) art. 91: sono tassabili i proventi esenti da IRES;
- f) art. 110, comma 7: non rilevano le norme sul transfer price.

2.3.2 Valutazioni

È da ritenere:

- a) che la valutazione delle rimanenze ad un valore inferiore a quello minimo determinabile ai sensi dell'art. 92, TUIR, abbia rilevanza ai fini IRAP;
- b) che la valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale ad un valore inferiore a quello minimo determinabile ai sensi dell'art. 93, TUIR, abbia rilevanza ai fini IRAP.

2.3.3 Componenti negativi

Sono deducibili in ogni caso, così come imputati a conto economico, i seguenti componenti negativi:

- a) art. 99, comma 1: per competenza e non per cassa, le imposte che trovano allocazione nella lettera B del conto economico, ancorché possa trattarsi di imposte per le quali sia prevista la rivalsa, anche facoltativa [esempio: IVA sugli omaggi]. È espressamente previsto che è indeducibile l'ICI;
- b) art. 99, comma 3: per competenza e non per cassa, i contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- c) art. 100, comma 1: fino al 2007, il previgente art. 11, comma 2, D. Lgs. 446/97, stabiliva che erano deducibili le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e di collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a



- titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative; é da ritenere che tale impostazione sia ancora applicabile, pur essendo stata abrogata la previgente disposizione, sia perché i chiarimenti forniti in merito alla nuova disciplina sono nel senso di una sostanziale conservazione dei principi relativi alla vecchia disciplina, sia perché i ricavi derivanti dall'acquisizione dei beni e servizi sono assoggettati a tassazione IRAP in capo al loro percettore;
- d) art. 100, comma 2: le liberalità imputate alla voce B14 del conto economico, eccetto quelle a favore dei dipendenti, che restano indeducibili [ove siano diverse da quelle di cui alla precedente lettera c)]²;
 - e) art. 102, commi 1 e 2: gli ammortamenti civilistici dei beni materiali, ancorché eccedenti i coefficienti tabellari del D.M. 31.12.1988, salvo che il valore ammortizzabile civilistico emerga da operazioni straordinarie effettuate in neutralità per le quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva ex art. 176, comma 2-ter, TUIR;
 - f) art. 102, comma 6: le spese di manutenzione e riparazione relative a beni materiali imputate alle voci B7 o B14 del conto economico, ancorché eccedenti il *plafond* annuo del 5%;
 - g) art. 102, comma 7: i canoni di leasing, a prescindere dalla durata del contratto, eccettuata la quota interessi desunta dal contratto;
 - h) art. 102, comma 9: i costi e gli ammortamenti relativi alle apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica³;
 - i) art. 103: gli ammortamenti civilistici dei beni immateriali; é consentita la deduzione delle quote di ammortamento del costo di acquisizione dei marchi d'impresa e dell'avviamento, in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico;
 - j) art. 108, commi 1 e 2: le spese relative a più esercizi [ricerca e sviluppo; pubblicità e propaganda];
 - k) art. 108, comma 2: le spese di rappresentanza, anche oltre il limite di congruità di cui all'art. 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008, ed indipendentemente dalle qualificazioni contenute nel predetto D.M.⁴;
 - l) art. 109, comma 5: le spese generali;
 - m) art. 109, comma 5: le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande [deducibili ai fini IRES solo nella misura del 75%];

² Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 9 della tabella del paragrafo 4.

³ Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 9 della tabella del paragrafo 4.

⁴ Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 9 della tabella del paragrafo 4.



- n) art. 110, commi 10-12bis: i costi sostenuti nei confronti degli stati Black list;
- o) art. 164: i costi e gli ammortamenti relativi alle autovetture.⁵

3. Il regime transitorio

Ai sensi dell'art.1, comma 51, L. 244/2007:

- resta fermo il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze o delle altre componenti positive [esempio: contributi ex art. 88, comma 3, lettera b, TUIR] conseguite fino al periodo d'imposta 2007, la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina;
- per le quote residue dei componenti negativi sostenuti fino al periodo d'imposta 2007, la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della precedente disciplina dell'IRAP, continuano ad applicarsi le regole precedenti.

L'interpretazione letterale porta ad attribuire alla norma sui componenti negativi un ambito che non si esaurisce con i componenti a deduzione rateizzata (tipicamente per regole IRES) come ad esempio le quote residue delle spese di rappresentanza e delle spese di manutenzione.

Infatti anche il componente negativo la cui *deduzione sia stata rinviata* (non semplicemente rateizzata) in applicazione della precedente *disciplina dell'IRAP* deve, per la *quota residua*, continuare secondo le regole precedenti. E ciò anche se la quota residua equivalga all'intero componente negativo.

Secondo tale interpretazione letterale, ad esempio, le quote di ammortamento dei beni materiali non dedotte sino al 31.12.2007 perché superiori ai coefficienti tabellari sono recuperabili in diminuzione nel corso del periodo di residuo ammortamento e nella misura in cui gli ammortamenti di periodo in bilancio non esauriscano la quota fiscalmente deducibile in base alle regole IRES (coefficienti tabellari). Lo stesso dicasi delle svalutazioni dei beni materiali operate sino al 31.12.2007, che potranno essere recuperate in deduzione con le stesse regole precedentemente applicabili.

È inoltre da ricordare che possono essere oggetto di variazione in diminuzione:

- le componenti positive già tassate negli esercizi antecedenti a quello 2008 pur non essendo ancora transitate a conto economico, e che vi transitano negli esercizi dal 2008 in poi;
- l'utilizzo o la proventizzazione di fondi non dedotti fino al 2007, sempreché, per quanto attiene l'utilizzo, esso avvenga a fronte di oneri deducibili ai fini IRAP.

⁵ Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 9 della tabella del paragrafo 4.



4. Tabella per i punti aperti ed i casi dubbi

La tabella riepiloga i punti aperti o i casi dubbi⁶ nella determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti non IAS.

La tabella è divisa in colonne che contengono la fattispecie problematica, la norma di riferimento o innovativa, la prassi ed i chiarimenti, le osservazioni e le note che sono esplicitate in modo più diffuso al termine della tabella.

n.	Fattispecie	L. 244/2007	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	note
1	Interessi capitalizzati e inseriti in A4			Rilevano per il principio di derivazione. Gli interessi imputati a conto economico non rilevano. Gli interessi capitalizzati rilevano in quanto correlati a voci di costo deducibili in esercizi futuri (gli ammortamenti del costo capitalizzato)	
2	Plusvalenze/minusvalenze da cessione beni		CM 27/2009	Rilevano	1
3	Plusvalenze/Minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili non strumentali	Rilevano	Istruzioni Modello IRAP 2010, Assonime n. 25/2009	Determinazione sulla base del valore fiscale dell'immobile	2
4	Contributi erogati a norma di legge			Conferma delle regole precedenti	3
5	Proventizzazione fondi non dedotti			Detassazione	4
6	Credito d'imposta per le attività di ricerca industriale istituito dall'art. 1, commi 280-283, L. 296/2006.			Non é tassato ai fini IRAP per espressa previsione di legge	
7	Derivati su commodities			Rilevano in base al principio di derivazione	
8	Risarcimenti assicurativi		Istruzioni Modello IRAP 2010	Rilevano	5
9	Spese per servizi bancari			Deducibili se classificabili in voci di C.E. rilevanti ai fini IRAP	6
10	Compensi amministratore o sindaco			Non rilevano (salvo eccezione)	7
11	Indennità chilometriche		CM 27/2009	Indeducibili: in generale non rilevano le indennità e tutti gli elementi che	

⁶ Sull'individuazione dei casi controversi, si veda anche Pisoni, P. e Bava, F., "Determinazione della base imponibile Irap dal bilancio e casi controversi", Il Fisco n. 7/2010, fascicolo 1, p. 943 e ss.



n.	Fattispecie	L. 244/2007	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	note
				costituiscono retribuzione lorda	
12	Spese per servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa (scarpe, tute...)		CM 27/2009	Deducibili	8
13	Costi per telefonia, costi per auto, spese di rappresentanza erogazioni liberali		CM 36/2009 e 39/2009	Costo deducibile nel rispetto delle regole dell'inerenza di bilancio	9
14	Iva non detratta su prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande		RM 84/2009 e Assonime 34/2009	Non deducibile sia nel caso in cui il contribuente, pur essendo in possesso di fattura relativa a tali prestazioni, per ragioni di convenienza economica abbia scelto di non detrarre l'IVA evidenziata, sia nel caso in cui il contribuente disponga di un documento [ricevuta o scontrino fiscale] relativo a tali prestazioni, in cui non è evidenziata l'IVA [impostazione fortemente, ed in modo condivisibile, criticata da Assonime]	
15	Ammortamento dell'avviamento e dei marchi	Deducibile in misura non superiore ad un diciottesimo indipendentemente dall'imputazione a conto economico.			10
16	Ammortamenti beni materiali eccedenti i coefficienti tabellari ex DM 31.12.1988	<u>Ammortamenti iscritti in bilancio dal 2008:</u> deducibili per derivazione [irrelevanza norme IRES § 2.3.3]	CM 27/2009, Istruzioni Modello IRAP 2010, Assonime n. 25/2009	<u>Ammortamenti non dedotti fino all'esercizio 2007:</u> deduzione a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, entro i coefficienti tabellari del DM 31/12/1988 ovvero in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale. Secondo Assonime, deducibili anche durante il periodo di ammortamento, ove l'ammortamento sia inferiore ai limiti tabellari. Si può giungere a tale conclusione includendo nel concetto di quote di cui all'art. 1, co. 51 della L. 244/2007 anche le quote di ammortamento in oggetto.	
17	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti		CM 11/E del 19 marzo 2009	Occorre valutare la necessità di neutralizzare fiscalmente i maggiori	11



n.	Fattispecie	L. 244/2007	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	note
	da rivalutazione beni immobili ex art. 15, D.L. 185/2008			ammortamenti	
18	Ammortamenti su maggiori o minori valori dei beni derivanti da operazioni straordinarie		CM 27/2009 Assonime 25/2009 e 41/2009	<p><u>Maggiori valori</u>: gli ammortamenti, per la parte riferibile ai maggiori valori, sono indeducibili a meno che non si sia esercitata l'opzione per l'affrancamento mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva ex art. 176, comma 2-ter, TUIR. In caso di cessione dei beni, occorre tenere conto, in sede di determinazione delle plus/minusvalenze, dei diversi valori contabili e fiscali.</p> <p><u>Minori valori</u>: irrilevanti; pertanto, la beneficiaria potrà calcolare gli ammortamenti tenendo conto del maggior valore fiscale che avevano i beni prima dell'operazione straordinaria</p>	12
19	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti da rivalutazione di beni materiali ex L 266/05		CM 36/2009	Gli ammortamenti non dedotti nel 2006 e nel 2007 sono deducibili terminato l'ammortamento civilistico, nei limiti dei coefficienti tabellari del DM 31/12/1988.	13
20	Ammortamenti terreni afferenti fabbricati		CM 27/2009	Rilevanza della corretta applicazione dei principi contabili adottati	14
21	Svalutazioni beni materiali: stanziamento e deduzione	<u>Stanziamento dall'esercizio 2008</u> : indeducibile	CM 27/2009 Assonime 25/2009	<p><u>Stanziamenti operati prima del 2008 e non dedotti</u>: recuperabili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, nel limite dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari del DM 31/12/1988.</p> <p>In alternativa, si ritiene possibile la deduzione anche durante il periodo di ammortamento, tenendo conto del maggior valore fiscale del bene svalutato; in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale si può tenere conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte.</p> <p><u>Stanziamenti operati a partire dal 2008 e non dedotti</u>: secondo Assonime, il valore del bene oggetto di svalutazione può essere proporzionalmente riallocato ai fini IRAP durante il restante periodo di ammortamento; in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della</p>	15



n.	Fattispecie	L. 244/2007	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	note
				plus/minusvalenza fiscale si tiene conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte	
22	Svalutazioni beni immateriali	<u>Stanziamen- to dall'esercizio 2008</u> : indeducibile	CM 27/2009 Assonime 25/2009	<u>Stanziamen- ti operati prima del 2008 e non dedotti</u> : i maggiori valori fiscali assumono rilevanza ai fini IRAP secondo i criteri di cui all'articolo 103, TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge <u>Stanziamen- ti operati a partire dal 2008 e non dedotti</u> : secondo Assonime, è applicabile la stessa regola prevista per gli stanziamenti ante 2008	
23	Accantonamenti a fondi per rischi e Altri accantonamenti (B12 e B13) e relativi utilizzi	Non rilevano al momento dello stanziamento.	CM 12/2008 paragrafo 9.2; CM 27/2009	Il costo è deducibile al momento dell'utilizzo del fondo se riferibile a componenti rilevanti ai fini IRAP.	16.1
24	Svalutazione magazzino		CM 27/2009 Assonime 25/2009	<u>La svalutazione dei beni merce effettuata ante 2008</u> e non dedotta perché ha comportato la determinazione di valori inferiori ai limiti ex art. 93 TUIR rileva al momento della cessione dei beni [ovvero prima in caso di riprese di valore]. <u>La svalutazione dei beni merce effettuata a partire dal 2008</u> rileva ai fini IRAP anche se ha comportato la determinazione di valori inferiori ai limiti ex art. 93 TUIR	16.2
25	Accantonamento indennità suppletiva			Deducibile per competenza alla luce del documento interpretativo 1 dell'OIC e della sentenza n. 13506 dell'11/6/2009 della Corte di cassazione	17
26	Sanzioni e multe			Deducibili per derivazione, se inerenti civilisticamente [irrilevanza norme IRES]	
27	Sconti finanziari [pagamenti pronta cassa]			Irrilevanti perché imputati alla voce C17	
28	Attualizzazione crediti/debiti in base al § D.III del Principio contabile OIC n. 15			Rilevante in base al principio di derivazione; di conseguenza, la componente finanziaria così evidenziata non concorre a formare la base imponibile IRAP	
29	Operazioni di acquisto a termine di valuta		Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009	In base al principio di diretta derivazione e per la parte riferibile ai componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP, la corretta applicazione dei principi contabili adottati comporta che assumono piena rilevanza le rilevazioni contabili e le valutazioni di	



n.	Fattispecie	L. 244/2007	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	note
				bilancio operate con riferimento ad operazioni di acquisto a termine di valuta.	
30	Rivalutazioni straordinarie del magazzino		Istruzioni al modello IRAP 2010	Secondo il principio di correlazione, rientrano nella base imponibile le rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20. In proposito, è opportuno precisare che nella predetta voce E20 devono essere indicati, più in generale, i componenti straordinari conseguenti a mutamenti dei principi contabili adottati [ad esempio, a seguito del passaggio dal LIFO al FIFO nella valutazione delle rimanenze di magazzino].	
31	Plusvalenza o minusvalenza da cessione di azienda		CM 27/2009	Non rileva	1
32	Resi e sconti		Istruzioni al modello IRAP 2010	Secondo il principio di correlazione, rientrano nella base imponibile i resi e sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico .	
33	Proventi ed oneri estranei alla ordinaria attività d'impresa		Ris. 25/2009	Non rilevano	18
34	Remunerazione consolidato IRES			Non rileva	19
35	Deduzioni extra-contabili pregresse se non affrancate (quadro EC)	Recuperate in sei esercizi			20
36	Distribuzione riserve vincolate al Quadro EC			Tassazione	21



Note alla tabella

Nota 1 (Plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali e da cessione di aziende)

Concorrono a determinare la base imponibile IRAP le plusvalenze e minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputate in voci rilevanti ai fini dell'IRAP.

Nella Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 è stato chiarito che non concorrono invece a formare la base imponibile IRAP:

- le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi;
- coerentemente con quanto previsto ante riforma, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione d'azienda; la cessione d'azienda, infatti, è un'operazione che genera sempre componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

Si ricorda che rientra tra le plusvalenze tassabili il corrispettivo spettante per la costituzione del diritto di superficie su un terreno patrimoniale o strumentale [Risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009].

Nota 2 (Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili patrimoniali)

Concorrono a determinare la base imponibile IRAP le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. A tal fine, il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze è rappresentato dal valore fiscale del bene [in senso conforme, vedi le Istruzioni al Modello IRAP 2010].

In proposito, per quanto attiene al regime transitorio, si riporta quanto affermato da Assonime nella Circolare n. 25/2009: *“un'altra questione di cui l'Agenzia si occupa è quella che riguarda i valori di partenza degli immobili c.d. patrimoniali ai fini della determinazione delle plus/minusvalenze da realizzo. Al riguardo, la citata circolare n. 27/E, premesso che anche in passato le plus/minusvalenze realizzate in occasione della loro cessione concorrevano alla determinazione della base imponibile IRAP se classificate come ordinarie, precisa che il valore degli immobili patrimoniali da assumere nel primo periodo d'imposta di applicazione della nuova disciplina continua ad essere il costo fiscale. In effetti, poteva dubitarsi che per questi beni i valori da prendere a riferimento fossero quelli di bilancio (al netto, quindi, degli ammortamenti già stanziati in contabilità) tenuto conto che il nuovo regime dell'IRAP guarda, appunto, ai dati di bilancio: dal 2008 in poi, infatti, nel nuovo regime IRAP per tali beni diventano rilevanti anche gli ammortamenti stanziati in bilancio. È chiaro, peraltro, che anche aderendo all'impostazione dell'Agenzia, gli ammortamenti stanziati in bilancio fino al 2007 e non dedotti, non potranno comunque più essere dedotti ai fini IRAP a completamento di quelli imputati al conto economico nei successivi esercizi. Essi rilevano semplicemente come maggiori costi dei beni in sede di loro realizzo.”*

Nota 3 (Contributi)

Devono essere ripresi a tassazione i contributi erogati in base a norma di legge, qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione, sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale.



Secondo quanto chiarito dal Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 8/E del 28 gennaio 2000, al fine di stabilire la sussistenza o meno della suddetta correlazione, occorre verificare se nella legge che concede i contributi esista una previsione circa la destinazione e la finalità precisa dei contributi stessi, mentre nessun rilievo assume la qualificazione o la quantificazione fatta dall'Ente erogatore al di fuori o in contrasto con le previsioni normative. Sempre secondo quanto ivi chiarito dal Ministero, è da ritenersi, inoltre, che debbano in ogni caso essere assoggettati ad IRAP i contributi erogati in base a norma di legge la cui determinazione viene, ad esempio, solo parametrata a determinati elementi negativi, ancorché non deducibili, in quanto il legame che richiede il legislatore, ai fini dell'esonero dall'IRAP, consiste in una correlazione diretta tra la somma erogata e il componente negativo non deducibile, tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato [in tal senso si vedano anche le Risoluzioni n. 330/E del 21 ottobre 2002 e n. 34/E del 5 febbraio 2008]. E' stato, altresì, precisato che qualora la finalità per la quale il contributo viene erogato non coincida in modo preciso con la copertura di determinati costi non deducibili ai fini IRAP, non sarà possibile ammettere la loro esclusione dalla base imponibile IRAP.

Concorrono a formare la base imponibile da assoggettare ad IRAP, in quanto correlati a costi ammessi in deduzione nella determinazione del valore della produzione, i contributi percepiti dal datore di lavoro in relazione a nuovi dipendenti assunti, per i quali il comma 4-quater dell'articolo 11 del D. Lgs. 446/97 prevede una apposita deduzione per incremento occupazionale [Circolare n. 26/E del 12 luglio 2006]. Tali contributi assumono rilevanza nei limiti dell'ammontare del costo del personale ammesso in deduzione, ai sensi del citato comma 4-quater [Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009].

Si ricorda che qualora il contributo sia in parte erogato a fronte di elementi negativi deducibili ed in parte erogato a fronte di componenti negativi non ammessi in deduzione, esso rileverà ai fini IRAP solo per la quota parte correlata a componenti negativi ammessi in deduzione, qualora detta quota sia indicata in modo preciso, anche se in misura percentuale, nel provvedimento di assegnazione.

Nota 4 (Sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP)

Non concorrono alla determinazione della base imponibile le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico che non hanno rilevato ai fini della base imponibile IRAP [come nel caso di fondi per rischi e oneri a suo tempo non dedotti e poi rivelatisi esuberanti o del ripristino di crediti portati a perdite in deducibili in passato]. Le stesse devono quindi costituire oggetto di apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione IRAP.

Nota 5 (Risarcimenti assicurativi)

Nelle Istruzioni al Modello IRAP 2010 è chiarito che i risarcimenti assicurativi conseguenti ad eventi estranei rispetto alla gestione ordinaria [ad es. incendio], che hanno determinato una perdita delle giacenze di magazzino, classificati nella voce E20 del conto economico, concorrono a formare la base imponibile IRAP, anche se percepiti nello stesso periodo d'imposta in cui si è verificata la perdita dei beni [Risoluzione n. 294/E del 18 ottobre 2007]. Dalla Risoluzione n. 294/E citata si evince peraltro che è da considerare deducibile la perdita delle rimanenze subita a seguito di un evento dannoso di natura straordinaria in assenza di copertura assicurativa; viceversa, non assumono rilevanza gli altri oneri sostenuti a seguito dell'evento dannoso [riorganizzazione dei nuovi locali, trasporto, facchinaggio, perizie, affitto nuovi locali eccetera], così come il relativo indennizzo percepito, se considerati entrambi componenti reddituali di natura straordinaria secondo le indicazioni fornite dai principi contabili e dai documenti interpretativi.



Nota 6 (Spese per servizi bancari)

Si ritiene che dovrebbe valere ancora la precisazione, contenuta nella Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, secondo cui possono essere portate in deduzione ai fini IRAP le componenti dei servizi bancari che non sono riconducibili a oneri finanziari veri e propri, classificabili in voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP [tra le quali, si ritiene, dovrebbero rientrare quelle per il noleggio di cassette di sicurezza, i pagamenti per la custodia di titoli, le spese per la tenuta del conto e in genere tutti i costi diversi dagli interessi e dagli sconti passivi].

Nota 7 (Compensi amministratori o sindaco)

Relativamente ai compensi derivanti dallo svolgimento della attività di amministratore e di sindaco di società o enti, dovrebbero valere i chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001. Di conseguenza:

- per quanto attiene l'attività di amministratore di società, l'attrazione dei compensi in parola tra quelli derivanti dall'attività professionale svolta si ha: (i) quando gli ordinamenti professionali comprendono espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di aziende [come si verifica, ad esempio, per i dottori commercialisti e ragionieri]; ovvero, (ii) quando anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito dell'ordinamento professionale, il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società o ente che esercita un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale [ad esempio, nel caso di un ingegnere edile che amministra una società di ingegneria o di costruzioni]. In caso di attrazione, il compenso corrisposto risulta, quindi, classificabile tra i redditi di lavoro autonomo e come tale diviene deducibile ai fini IRAP;
- il compenso derivante dall'attività di sindaco di società è di norma considerato reddito di collaborazione coordinata e continuativa; tuttavia, se l'attività di sindaco di società è svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista, tale compenso concorre a formare la base imponibile ai fini IRAP del soggetto che riceve detti compensi, in quanto rientra tra i redditi dell'attività professionale di cui all'art. 53, comma 1, TUIR, svolta dal ragioniere o dal dottore commercialista. In tale secondo caso, per l'erogante i connessi costi sono deducibili ai fini IRAP. Con la Risoluzione n. 56/E del 27 febbraio 2002, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non si può considerare sufficiente, ai fini dell'attrazione nel reddito di lavoro autonomo, la sola iscrizione nel Registro dei revisori contabili, nonché il mero esercizio della funzione di revisore contabile; pertanto, il compenso sindacale erogato a Revisori contabili non ragionieri o non dottori commercialisti, rientrando tra i compensi da collaborazione coordinata e continuativa, è indeducibile ai fini IRAP.

Nota 8 (Spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per i lavoratori distaccati o interinali, qualora classificate in voci diverse dalla voce B9)

Devono essere riprese a tassazione le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa, qualora classificate in voci diverse dalla voce B9.

Si ricorda, in particolare, che nella Risoluzione n. 2/DPF del 19 febbraio 2008 è stato chiarito:

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



- che gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile; nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

In materia, è poi importante notare che nella Risposta n. 1.4. contenuta nella Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009, l'Agenzia:

- ha affermato che *“L’impianto normativo dell’IRAP ... è strutturato in modo da rendere indeducibili in capo al soggetto passivo quei costi che non costituiscono, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore”*. Assonime, in merito, osserva che *“è chiaro che questa è un’affermazione meramente di principio, in quanto le prestazioni in questione potrebbero essere rese, in ipotesi, anche da soggetti terzi che non abbiano soggettività IRAP e che, pertanto, potrebbero non assoggettare ad imposizione IRAP il corrispettivo ricevuto dall’impresa datrice di lavoro.”* [Circolare 25/2009]
- ha chiarito che 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, e ciò pur dopo l’abrogazione del comma 2 dell’articolo 11, D. Lgs. 446/97.

Di conseguenza, è stato inoltre precisato:

- che le spese per il personale dipendente non classificabili in B9, ma in altre voci del conto economico [per esempio, B6 o B7 per: mensa, tute, trasporto collettivo, trasferte, etc.], che sono spese strumentali allo svolgimento del lavoro, ovvero costituiscono un rimborso di spese sostenute dal dipendente, sono da ritenere deducibili; a fronte di tali spese, infatti, in capo al loro percettore si realizza un ricavo tassato ai fini IRAP; rientrano in tale fattispecie, e sono quindi deducibili, a titolo esemplificativo, i costi sostenuti per l’acquisto di tute e scarpe da lavoro, per i corsi di aggiornamento professionale, per i servizi di mensa e di trasporto collettivo dei dipendenti; sono altresì deducibili le somme erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l’alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte, nonché i rimborsi analitici delle spese di vitto, di alloggio e di viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte;
- che restano indeducibili, come nella previgente formulazione della norma: (i) le somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità; (ii) tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda; (iii) le rimanenti spese per il personale dipendente non classificabili nella voce B9, diverse da quelle indicate al punto precedente [per esempio, le indennità chilometriche, le diarie, le indennità di trasferta, le indennità di mancato preavviso, le indennità per rischio, i premi aziendali, etc.].

Nota 9 (Inerenza delle spese)

In un primo momento, nella Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, l’Agenzia delle entrate, in tema di inerenza, aveva affermato che *“I componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici ... sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione Irap”*, ma che *“Tale inerenza è sindacabile dall’Amministrazione finanziaria in sede di controllo.”*; tuttavia, sempre per l’Agenzia, *“Per esigenze di semplificazione, l’inerenza dei medesimi componenti negativi può essere considerata senz’altro sussistente anche ai fini dell’IRAP, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l’applicazione delle imposte sul reddito.”* A tal fine, l’Agenzia richiamava gli artt. 100, 102 comma 9, 108 comma 2 e 164 comma 1, TUIR.



Nella successiva Circolare n. 39/E del 22 luglio 2009, l’Agenzia è tornata sull’argomento per precisare che con la precedente Circolare n. 36/E “non si è inteso, né sarebbe stato possibile, reintrodurre il legame tra IRES e IRAP che è venuto meno a seguito dell’abrogazione dell’articolo 11-bis del decreto IRAP”, e ha ribadito che “il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini della applicazione dell’IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.” L’Agenzia ha poi precisato che “Il contribuente che nutrisse dubbi sul modo in cui l’inerenza di alcuni componenti negativi potrebbe essere valutata dall’Agenzia delle entrate può [dedurre] 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.” L’Agenzia ha poi concluso affermando che “La circolare non altera in alcun modo il trattamento dei costi di produzione dedotti integralmente o in misura superiore, per i quali l’Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni 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.”

Nota 10 (Ammortamento di marchi ed avviamento)

Devono essere parzialmente riprese a tassazione le quote dell’ammortamento del costo sostenuto per l’acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, ove a conto economico siano imputate in misura superiore ad un diciottesimo del predetto costo.

Le quote dell’ammortamento del costo sostenuto per l’acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, qualora non imputate a conto economico, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo. Si noti:

- che tale possibilità di ammortamento extra contabile è riconosciuta per la generalità delle imprese [e quindi anche per i contribuenti che, adottando i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, non ammortizzano contabilmente il costo dell’avviamento], in deroga al principio di derivazione della base imponibile IRAP dalle voci rilevanti del conto economico;
- che tale possibilità è prevista da una specifica disposizione contenuta nel D. Lgs. 446/97, con la conseguenza che essa deve essere riconosciuta indipendentemente da quanto operato ai fini IRES.

Nota 11 (Rivalutazione beni immobili art. 15 DL 185/2008)

In caso di rivalutazione dei beni immobili ai sensi dell’art. 15, D.L. 185/2008, i maggiori valori iscritti in bilancio non sono riconosciuti fiscalmente ai fini IRAP, salvo il ricorso all’affrancamento mediante opzione per l’imposta sostitutiva di cui al comma 20 del citato art. 15. In tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto, sia nell’ipotesi di mancata opzione, sia nell’ipotesi di esercizio della stessa fino all’esercizio di riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati, occorre neutralizzare, con apposita variazione in aumento, le componenti rilevate nel conto economico in relazione ai maggiori valori fiscalmente non riconosciuti.

Nota 12 (Maggiori o minori valori emersi a seguito di conferimenti, fusioni o scissioni)

In caso di conferimenti di aziende ex art. 176, TUIR, i maggiori valori civilistici presso la conferitaria possono rilevare solo se viene esercitata l’opzione per il versamento dell’imposta sostitutiva prevista dal comma 2-ter del citato art. 176, ovvero ai sensi dell’art. 15, comma 10, D.L. 185/2008; lo stesso principio é applicabile ai maggiori valori evidenziati in sede di fusione o scissione.



Nell'ipotesi in cui non sia stata esercitata la predetta opzione, si devono neutralizzare, con variazione in aumento, le componenti rilevate nel conto economico derivanti dai maggiori valori non riconosciuti fiscalmente. In proposito Assonime, nella Circolare n. 41/2009, ha ricordato che *“Questo comporta, evidentemente, che anche ai fini IRAP occorre rideterminare le eventuali successive plus/minusvalenze realizzate dalle cessioni di tali beni, oltre che gli ammortamenti su tali cespiti medio-tempore rilevati in bilancio.”* E' ancora da notare [vedi Circolare Assonime n. 25/2009], che *“Nel caso, invece, di cessione d'azienda, ferma restando la non rilevanza IRAP delle plus/minusvalenze per il soggetto cedente, il soggetto cessionario potrà dare rilevanza ai costi di acquisizione. D'altra parte, questa “discontinuità” era una caratteristica presente ... anche nel precedente regime IRAP.”*

Nella Risposta n. 2.3. della Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 è stato chiarito che, così come non hanno rilevanza ai fini IRAP i maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni straordinarie in assenza del ricorso all'affrancamento, mediante opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, TUIR, allo stesso modo i minori valori iscritti in bilancio a seguito di operazioni straordinarie devono ritenersi irrilevanti. Pertanto, in quest'ultimo caso, la società beneficiaria potrà fare riferimento al maggior valore fiscale che gli elementi patrimoniali trasferiti avevano prima dell'operazione straordinaria.

Nota 13 (Rivalutazione dei beni materiali L. 266/2005)

In merito alla rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'articolo 1, commi 469 e seguenti, L. 266/2005, è da ricordare che tale norma prevedeva il differimento degli effetti fiscali del maggior valore rivalutato al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'iscrizione civilistica della rivalutazione e, quindi, a partire dal periodo d'imposta 2008, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. In tal caso, i maggiori valori fiscali - che per effetto del predetto differimento non sono stati fiscalmente dedotti nel periodo di sospensione (2006-2007) - assumono rilevanza IRAP dal 2008, nei limiti della quota di ammortamento imputata a conto economico. Terminato l'ammortamento civilistico, il residuo valore fiscale diviene deducibile nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988. Si consideri, a titolo esemplificativo, un bene materiale oggetto di rivalutazione nel bilancio al 31 dicembre 2005 che risulti iscritto a un costo storico di 10.000 euro interamente ammortizzato e sul quale è iscritto un maggior valore a titolo di rivalutazione per un importo pari a 20.000 euro. Supponendo un piano d'ammortamento civile in 4 anni (e, quindi, dal 2006 al 2009) e un coefficiente d'ammortamento tabellare pari al 3%, il contribuente:

- negli esercizi 2006-2007, imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro che non assume rilevanza ai fini fiscali;
- negli esercizi 2008-2009 imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro, deducibile anche ai fini IRAP;
- dal 2010 non imputa a conto economico alcun importo (essendo terminato l'ammortamento civilistico) e deduce ai fini IRAP la quota di ammortamento determinata mediante l'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Nota 14 (Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali)

Nelle Istruzioni al Modello IRAP 2010 è affermato che devono essere oggetto di variazione in aumento le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, D.L. 223/2006.



In precedenza, nella Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, l'Agenzia delle entrate già aveva affermato che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, di cui all'art. 36, commi 7 e 7-bis, D.L. 223/2006, opera anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. Si ricorda che il comma 7 ora citato prevede *“ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza”*, e che il successivo comma 7-bis prevede che *“le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria”*.

In proposito, Assonime [Circolare n. 34/2009] osserva quanto segue: *“Da tale passo della circolare, peraltro, non risulta chiaro se l'Agenzia abbia inteso estendere all'IRAP anche le regole forfetarie di determinazione dei valori da attribuire alle due distinte componenti stabilite dal decreto legge n. 223. Ragioni logico-sistematiche inducono a ritenere che per l'individuazione di tali valori debbano valere esclusivamente i corretti criteri di redazione del bilancio. La citata disposizione di cui al decreto legge n. 223 del 2006 è, infatti, anteriore alle modifiche introdotte nella disciplina dell'IRAP dalla legge finanziaria del 2008: quest'ultima, dunque, introducendo il principio di derivazione diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, dovrebbe aver “disattivato”, ai fini IRAP, l'applicazione delle regole fiscali da essa dettate, sostituendole con la corretta applicazione dei principi contabili. In particolare, anche tali principi prevedono che la quota di costo riferibile al terreno non sia suscettibile di ammortamento, ma individuano tale quota sulla base di apposta valutazione economica. Naturalmente, resta fermo, anche in questi casi, il potere degli uffici di verificare se tale ripartizione di costi sia stata attuata nell'effettivo rispetto di questi principi.”*

Nota 15 (Svalutazioni operate dall'esercizio 2008 in poi)

In materia di trattamento ai fini IRAP delle svalutazioni operate dall'esercizio 2008 in poi, l'Assonime, nella Circolare n. 25/2009, ha osservato quanto segue: *“Un'ulteriore fattispecie di particolare rilevanza, sulla quale tuttavia l'Agenzia non ha assunto una posizione chiara, riguarda il trattamento delle svalutazioni dei beni strumentali materiali che vengono operate dal 2008 in poi: il problema è identico tanto per le svalutazioni relative ai beni che l'impresa possedeva già prima del 2008, tanto per i beni di nuova acquisizione. In entrambi i casi si tratta, infatti, di svalutazioni che esulano dal regime transitorio, essendo operate dopo l'introduzione del nuovo regime IRAP. Al riguardo l'Agenzia muove dal presupposto che tanto le plus quanto le minusvalutazioni dei beni strumentali non rilevano ai fini IRAP neanche nel nuovo regime e ciò non solo quando queste plus/minusvalutazioni vengono operate in sede di operazioni straordinarie che l'Agenzia considera fiscalmente neutrali sia ai fini dell'IRES sia ai fini dell'IRAP, ma anche quando operate in base ad altre regole di bilancio (ad esempio, per i soggetti IAS, in base al criterio di rivalutazione model). In questi casi l'Agenzia afferma che se sono state operate rivalutazioni, l'ammortamento di bilancio va assunto ai fini IRAP limitatamente alla quota corrispondente al costo storico, ma nulla chiarisce per il caso contrario di svalutazione. Motivi logici e di sistema ci indurrebbero a ritenere che, anche in questo caso, l'ammortamento che in bilancio non viene più operato per la parte di valore del bene oggetto di svalutazione possa essere proporzionalmente riallocato ai fini IRAP durante il restante periodo di ammortamento; se così non fosse, occorrerebbe attendere la dismissione del bene per avere il riconoscimento di tale deduzione e ciò non sembra molto logico.”*

In altri termini, parrebbe logico ritenere possibile dedurre gli ammortamenti calcolati sul valore fiscale del bene svalutato. Solo così, infatti, il periodo di ammortamento fiscale per una società che abbia svalutato il



bene ammortizzabile sarebbe uguale al periodo di ammortamento fiscale di una società che non abbia invece svalutato il bene. Inoltre, la stessa Agenzia delle Entrate (circolare n. 27/2009, risposta 2.3 e circolare 57/2008, cap. 6) ha riconosciuto la possibilità di fare riferimento anche ai fini IRAP al valore fiscale dei beni ove esso differisca da quello contabile in seguito ad operazioni straordinarie [fusioni, scissioni o conferimenti]. Il medesimo principio, per ragioni di sistema, pare applicabile ove la differenza tra il valore fiscale ed il valore contabile dei beni discenda da svalutazioni non dedotte o da rivalutazioni non tassate.

Nota 16 (Accantonamenti a fondi e relativo utilizzo)

16.1 Accantonamento ed utilizzi dei fondi

Gli accantonamenti di cui alle voci B12 e B13 sono indeducibili; tuttavia, le spese che, in assenza di accertamento, sarebbero state classificate in voci dell'aggregato B rilevanti ai fini IRAP, diventano deducibili nel momento del loro effettivo sostenimento, anche se non iscritte a conto economico perché vi è l'utilizzo di un fondo precedentemente accantonato nelle predette voci B12 e B13 [e non dedotto], iscritto nel passivo [Circ. n. 12/E del 19 febbraio 2008, Risposta 9.2.]. Sempre relativamente agli accantonamenti per rischi e oneri, nelle Istruzioni al Modello IRAP2010 è stato precisato che qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste siano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. In altri termini, eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato rispetto a quelli imputati alle voci B12 e B13, e, di conseguenza, non possono essere portati in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi risulteranno deducibili dalla base imponibile IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP, secondo la regola già enunciata.

16.2 Svalutazione del magazzino

I principi ora enunciati nel punto 16.1 rendono particolarmente dubbio il trattamento ai fini IRAP delle svalutazioni del magazzino operate con riferimento alle voci obsolete o a lenta movimentazione. Più precisamente, si osserva che in base al principio OIC 13, tali svalutazioni possono essere effettuate voce per voce, ovvero creando fondi di deprezzamento, che vanno portati in diminuzione della parte attiva. Se nel primo caso, stante lo sganciamento dell'IRAP dall'IRES, parrebbe possibile attribuire rilevanza al valore di bilancio, nel secondo caso l'affermazione contenuta nelle Istruzioni al Modello di dichiarazione, con riferimento agli accantonamenti ai fondi rischi, lascia più di un margine di dubbio.

Nota 17 (Indennità suppletiva di clientela)

Gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, sulla base di quanto esposto nel documento interpretativo n.1 del principio contabile n.12 del OIC, trovano allocazione nella voce B 7 del conto economico e pertanto, sulla base del nuovo principio di derivazione, risultano deducibili per competenza. Inoltre la deducibilità, anche ai fini IRES, per competenza è stata da ultimo asserita dalla sentenza della quinta sezione civile della Corte Di Cassazione 11 giugno 2009 n.13506. Ancorché il paragrafo 9.2 della Circolare Ministeriale 19/2/2008 n.12 paia richiamare l'articolo 105, comma 4 del TUIR, , si ritiene che la conclusione a cui la citata circolare giunge, ossia la deducibilità di tali oneri al momento del sostenimento, sia da limitare alle "poste di natura estimativa che non devono quindi assumere rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP". Come ribadito dalla citata sentenza della Cassazione, tali oneri



non assumono natura estimativa ma hanno la certezza nell'an e nel quantum, a mente dell'articolo 1731 c.c. e pertanto sono da considerarsi a tutti gli effetti costi dell'esercizio.

Nota 18 (Proventi e oneri straordinari):

Con la Risoluzione n. 25/E del 30 gennaio 2009, l'Agenzia delle entrate, in merito alla individuazione dei proventi e oneri straordinari iscrivibili nella lettera E del conto economico, ha chiarito che in base ai principi contabili rientrano in tale categoria, tra gli altri, i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria dell'impresa. Nella Relazione ministeriale al D. Lgs. 127/1991, con cui è stata recepita la IV Direttiva CEE del 25 luglio 1978, viene, infatti, chiarito che *"l'aggettivo straordinario, riferito a proventi e oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento e dell'onere, alla attività ordinaria"*. Di conseguenza, non è tanto l'eccezionalità (a livello temporale) o l'anormalità (a livello quantitativo) dell'evento il criterio cui riferirsi per classificare una componente reddituale tra le componenti straordinarie, quanto, piuttosto l'estraneità rispetto alla gestione ordinaria della fonte del provento o dell'onere. Nel caso di specie è stato quindi chiarito che non sono deducibili gli oneri sostenuti a seguito di richieste di risarcimento danni avanzate in sede giudiziaria dai familiari di un dipendente deceduto sul lavoro e da un altro dipendente che sul luogo di lavoro abbia contratto una malattia.

Nota 19 (Remunerazione consolidato IRES)

In base alla disciplina IRAP vigente fino all'esercizio 2007, era stato chiarito [§ 4.2.5. della Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004], per quanto concerne il trattamento ai fini IRAP delle somme percepite e versate in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti nell'ambito del consolidato IRES, che ai relativi componenti di conto economico potesse applicarsi il comma 1 dell'articolo 11-bis del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in base al quale i componenti positivi e negativi che determinavano il valore della produzione si assumevano *"apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi"*. Di conseguenza, le variazioni in aumento e in diminuzione operate ai fini IRES ai sensi dell'articolo 118, comma 4, TUIR, dovevano riproporsi anche ai fini IRAP, così che le somme percepite e versate in contropartita dei vantaggi fiscali potevano essere escluse anche dalla determinazione del valore della produzione. Pur essendo stato abrogato, ad opera della L. 244/2007, il citato art. 11-bis, si ritiene che le somme in argomento continuano ad essere escluse dalla base imponibile IRAP, essendo di regola imputate ad una voce del conto economico, la n. 22, non rilevante nella determinazione della base imponibile di tale imposta.

Nota 20 (Deduzioni extra-contabili e riserve vincolate)

L'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti dalla base imponibile IRAP fino al periodo d'imposta 2007 previa indicazione nel Quadro EC, ai sensi del previgente art. 109, comma 4, lettera b), TUIR, è recuperato a tassazione in sei quote costanti a partire dal periodo d'imposta 2008; in corrispondenza di tale recupero, si determina lo svincolo, per la quota IRAP, delle riserve in sospensione indicate nel suddetto prospetto.

Nella Risoluzione n. 248/E del 17 settembre 2009 è stato precisato che il recupero a tassazione IRAP in sei quote costanti, previsto dall'articolo 1, comma 51, L. 244/2007, trova applicazione anche con riferimento agli importi dedotti extracontabilmente attraverso il Quadro EC fino al periodo d'imposta 2007 in relazione ai marchi e all'avviamento, ancorché, ai sensi del nuovo articolo 5, comma 3, D. Lgs. 446/97, continua ad essere ammessa, per la generalità delle imprese, la deduzione extracontabile delle relative quote di



ammortamento anche negli esercizi 2008 e seguenti. Nella medesima Risoluzione n. 248/E è stato precisato che, per effetto del riallineamento del valore fiscale al valore contabile derivante dalla tassazione in sei quote costanti, il maggior valore fiscale dell'avviamento e dei marchi rileva ai fini dell'IRAP già a partire dal periodo di imposta 2008, con la conseguenza che già da tale esercizio è possibile dedurre le relative quote di ammortamento determinandole in misura non superiore ad un diciottesimo del costo fiscale così incrementato, indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

Nota 21 (Riserve e vincolo di copertura)

Per quanto attiene all'entità del vincolo di copertura, considerato che il rientro delle deduzioni extra contabili avviene con modalità differenti ai fini IRES [rientro secondo le regole ordinarie] ed IRAP [rientro in 6 quote costanti], e che quindi l'importo da vincolare differisce per le due imposte, secondo Assonime [Circolare n. 22/2008, pag. 33] *“alla chiusura di ciascun periodo d'imposta, le riserve da mantenere asservite al vincolo di copertura dovrebbero essere determinate in misura pari al maggiore tra il valore delle eccedenze non ancora riassorbite ai fini IRES e quello delle eccedenze non ancora recuperate ai fini IRAP”*.

Dalle Istruzioni al Modello IRAP 2010 risulta che la distribuzione delle riserve di patrimonio netto e degli utili portati a nuovo vincolati ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), terzo periodo, TUIR [nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2007] comporta il recupero a tassazione delle deduzioni extra contabili non più oggetto di copertura, nonché la rideterminazione delle quote da assoggettare a tassazione nell'esercizio corrente ed in quelli successivi. Tutto ciò a condizione che il contribuente non si sia avvalso della facoltà di eliminare il vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione assoggettandole in tutto o in parte all'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, comma 34, L. 244/2007.