



Luca Fornero  
(Commercialista - Gruppo di Studio EUTEKNE)

# L'IRAP delle società di persone e delle società di capitali

## > Società di persone

Le **società di persone** (e gli imprenditori individuali) determinano il valore della produzione netta come differenza tra determinati proventi e oneri, elencati dal dato normativo.

I componenti rilevanti si assumono secondo le disposizioni rilevanti per la determinazione del **reddito d'impresa** ai fini dell'IRPEF.

## > Proventi rilevanti per i soggetti IRPEF

Tipologia di provento	TUIR
Ricavi derivanti dalle <b>cessioni di beni e prestazioni di servizi</b> oggetto dell'attività d'impresa.	Art. 85 co. 1 lett. a)
Ricavi derivanti dalle cessioni di <b>materie prime</b> e sussidiarie, semilavorati e altri beni (esclusi quelli strumentali) acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.	Art. 85 co. 1 lett. b)
<b>Risarcimenti</b> per la perdita o il danneggiamento di beni merce	Art. 85 co. 1 lett. f)
Contributi in denaro (o valore normale di quelli in natura), spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto.	Art. 85 co. 1 lett. g)
Contributi spettanti esclusivamente in <b>conto esercizio</b> a norma di legge.	Art. 85 co. 1 lett. h)
Contributi c.d. « <b>sopravvenienza attiva</b> ».	Art. 88 co. 3 lett. b)
Variazioni delle <b>rimanenze finali</b> di beni.	Art. 92
Variazioni delle rimanenze finali di <b>opere ultrannuali</b> .	Art. 93

## > Oneri rilevanti per i soggetti IRPEF

Tipologia di onere	D.Lgs. 446/97
Costi delle <b>materie prime</b> , sussidiarie e di consumo	Art. 5-bis co. 1
Costi delle merci	Art. 5-bis co. 1
Costi dei <b>servizi</b> (come individuati dal DM 17.1.92)	Art. 5-bis co. 1
Ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali	Art. 5-bis co. 1
Canoni di <b>locazione</b> , anche <b>finanziaria</b> , dei beni strumentali materiali e immateriali	Art. 5-bis co. 1

## > Qualificazione, imputazione temporale e classificazione

I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di **qualificazione**, **imputazione temporale** e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF.

Tale circostanza comporta, tra l'altro, che (circ. Agenzia delle Entrate 60/2008, § 2.1):

- i componenti positivi sono individuati e si assumono secondo le **regole fiscali** contenute nel TUIR, atteso che il legislatore opera un espresso rinvio alle relative voci;
- restano applicabili i **limiti** alla **deducibilità** di determinati costi (es. autoveicoli, telefonia, leasing immobiliari, ecc.) previsti dal TUIR.

## > Contabilità semplificata

Per i soggetti in **contabilità semplificata**, la base imponibile IRAP è determinata secondo i criteri di cui all'art. 66 del TUIR.

Pertanto, a partire **dal** periodo d'imposta **2017**, anche il valore della produzione netta delle imprese in contabilità semplificata deve essere determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale «**improntati alla cassa**» valevoli ai fini dell'IRPEF.

## > Imprese in contabilità semplificata

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di:

- deducibilità dal reddito determinato **per cassa** delle rimanenze finali dell'esercizio precedente, nel caso di passaggio dal regime di contabilità **ordinaria** a quella **semplificata**;
- concorso alla formazione del reddito dei diversi componenti in caso di passaggio dal regime ordinario a quello **semplificato**, e viceversa.

## > Imprese in contabilità semplificata

Nell'ipotesi di transito al regime di contabilità semplificata nel 2018, non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP relativa a tale anno, essendo **già** risultati **imponibili nel 2017**:

- i ricavi di vendita di beni consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2018;
- i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso incassato nel 2018.

Diversamente, l'acquisto di **beni di consumo**, con consegna nel 2018 e **pagamento anticipato** nel 2017, può essere dedotto nel 2018, all'atto della avvenuta consegna.

## > Opzione per il calcolo in base al bilancio

I soggetti IRPEF imprenditori, in contabilità **ordinaria** (per **obbligo** o per **opzione**, possono optare per il calcolo dell'IRAP secondo le regole fissate per le società di capitali (ex art. 5 del D.Lgs. 446/97).

Dal **2015**, l'opzione è comunicata con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitarla (per il triennio **2019-2021**, l'opzione è comunicata con la **dichiarazione IRAP 2019**, da presentare entro il **30.9.2019**).

## > Vincolo triennale alla contabilità ordinaria

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** (circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 4, e circ. Assonime 14.4.2008 n. 26).

## > Secondo rinnovo dell'opzione

È consigliabile esercitare **nuovamente** l'opzione se, nel **triennio 2019-2021**, si intende continuare a determinare la base imponibile IRAP in base al bilancio, qualora l'opzione:

- sia stata esercitata per la **prima volta** nel 2013 (riguardo al triennio **2013-2015**);
- sia stata tacitamente **rinnovata** nel 2016 (riguardo al triennio **2016-2018**).

## > Opzione per i soggetti che iniziano l'attività

I soggetti che **non possono** comunicare l'opzione con la **dichiarazione IRAP**, in quanto non tenuti alla sua presentazione, devono utilizzare il modello “Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione IRAP”, approvato con il provv. Agenzia Entrate 17.12.2015 n. 161213.

Può essere il caso dei soggetti:

- che si trovano nel **primo anno di attività**;
- interessati da **operazioni straordinarie**.

## > Società di capitali e soggetti equiparati

Le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati (diversi da banche, società finanziarie e assicurazioni) determinano la base imponibile IRAP in base alle risultanze del **bilancio d'esercizio**.

Le componenti imponibili o deducibili sono assunte così **come risultanti** dal Conto economico, fatte **salve le eccezioni** espressamente previste (art. 5 del D.Lgs. 446/97).

## > Proventi rilevanti per le società di capitali

Voce CE	Descrizione
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	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

## > Oneri rilevanti per le società di capitali

Voce CE	Descrizione
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 (escluse perdite su crediti e costi relativi al personale)

## > Qualificazione, imputazione temporale e classificazione

Indipendentemente dall'**effettiva collocazione** nel Conto economico, i proventi e gli oneri rilevanti sono accertati secondo i criteri di **corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione** previsti dai principi contabili adottati dall'impresa (art. 5 co. 5 del D.Lgs. 446/97). Ai fini del calcolo dell'imponibile IRAP, viene così riconosciuta la **piena valenza** dei principi contabili **nazionali** (per i soggetti non IAS/IFRS) o di quelli **internazionali** (per i soggetti IAS/IFRS).

## > Capitalizzazione di costi

I costi sostenuti per la **costruzione interna** dei cespiti sono:

- nel corso dell'esercizio, rilevati tra i **costi d'esercizio** via via che sono sostenuti;
- in sede di **chiusura di esercizio**, capitalizzati con contropartita nella voce "**A.4** - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni".

## > Capitalizzazione di costi

Ai fini IRAP:

- gli interessi passivi (voce **C.17**) e le spese per il personale (voce **B.9**) sono comunque **esclusi** dalla determinazione della base imponibile IRAP;
- i corrispondenti proventi iscritti nella voce **A.4**, durante la capitalizzazione delle suddette voci di costo, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP ;
- le quote di ammortamento, calcolate sul valore delle immobilizzazioni **comprensivo** degli **interessi passivi** e dei costi per il **personale** capitalizzati, sono interamente deducibili.

## > Ammortamento fabbricati

L'**indeducibilità** del **costo** delle **aree**, disposta dall'art. 36 co. 7 del DL 223/2006, opera anche in sede di determinazione della base imponibile IRAP (circ. A.E. 27/2009, istruzioni alla dichiarazione IRAP).

### **Esempio:**

- corrispettivo acquisto (terreno + fabbricato ind.le): **1.000.000,00** di euro
- costo riferibile all'area indicato in bilancio: **240.000,00** euro
- costo riferibile all'area ex art. 36 co. 7: **300.000,00** euro
- aliquota di ammortamento contabile e fiscale: **3%**.

## > Ammortamento fabbricati

<b>Esercizi</b>	<b>Amm. bilancio</b>	<b>Amm. dedotti IRAP (tesi Assonime)</b>	<b>Amm. dedotti IRAP (tesi A.E.)</b>
T1	22.800,00	22.800,00	21.000,00
T2	22.800,00	22.800,00	21.000,00
T3	22.800,00	22.800,00	21.000,00
...	...	...	...

## > Accantonamenti ai fondi rischi e oneri

Gli accantonamenti per rischi ed oneri indicati nelle voci **B.12** e **B.13** del Conto economico sono indeducibili.

Sono comunque deducibili, all'atto dell'**effettivo sostenimento**, le spese che gli accantonamenti sono chiamati a fronteggiare (circ. A.E. 12/2008, § 9.2):

- ancorché non risultanti dal Conto economico, per via dell'**utilizzo** del fondo;
- a condizione che si tratti di spese **potenzialmente classificabili** in una voce dell'**aggregato B** rilevante ai fini IRAP.

Analogo principio è applicabile se gli accantonamenti per rischi e oneri sono imputati in **voci diverse** dalla **B.12** e **B.13**.

## > Accantonamenti deducibili per competenza

Sono deducibili all'atto dello stanziamento a Conto economico (per **competenza** e non per cassa):

- gli accantonamenti a fronte dei **costi** di **post chiusura** delle **discariche** (nota Agenzia Entrate prot. n. 2010/85997 e circ. Agenzia Entrate 26/2012, § 4);
- gli **accantonamenti** al fondo di ripristino di valore dei **beni** dell'**azienda** in **affitto** o **usufrutto** (nota Agenzia Entrate n. 954-164620/2011 e circ. Agenzia Entrate 26/2012, § 5);
- gli accantonamenti ai fondi di **indennità** per la **cessazione** di **rapporti** di **agenzia** e di **indennità suppletiva** di clientela (**caso dubbio**).

## > Svalutazione delle rimanenze

Le **variazioni** delle **rimanenze** concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP in misura pari all'importo stanziato nelle voci A.2, A.3 e B.11 del Conto economico.

Concorrano alla formazione del valore della produzione netta anche le **svalutazioni** del **magazzino** (operate, ad esempio, con riferimento ai **materiali obsoleti** o a **lenta movimentazione**), purché la stima si basi su elementi **certi** e **oggettivi**.