Bilancio 2020 e seguenti per soggetti non IAS
IRAP per le società industriali, commerciali e di servizi.
Analisi e spunti operativi¹

A cura del Gruppo di lavoro dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
di Torino²

Indice

1. Premessa e scopo	3
1.1 La prassi dell'Agenzia delle Entrate e delle Associazioni di categoria	3
1.2 La modulistica	4
2. I principi base della 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	4
2.3.2 Valutazioni	5
2.3.3 Componenti negativi	5
3. Il regime transitorio	6
4. Punti aperti e casi dubbi	6
4.1 Tabella di sintesi	7
4.2 Note alla tabella	18
5. L'esposizione dei dati nel Modello IRAP 2021	39
5.1 Quadro IC - Valori contabili derivanti dal Conto Economico	39

¹ Documento chiuso alla data del 30 settembre 2021.

² **Il Gruppo era originariamente formato da:** Maurizio Basilio, Andrea Belfiore, Massimo Boidi, Giuseppe Bonardi, Antonietta Ciancaglini, Anna Esposito, Bruno Ferroni, Federico Foderaro, Andrea Gabola, Paola Giordano, Stefano La Placa, Massimo Levrino, Silvia Maggiore, Elena Oggero, Costanzo Perona, Riccardo Ranalli, Pierangelo Reale, Emanuele Reich, Alessio Rolando, Valter Ruffa, Elena Sacchetto, Elena Spagnol, Franco Tirone, Gherardo Varesio, Anna Zunino, Franco Vernassa (coordinatore).

Aggiornamento a cura di: Andrea Belfiore, Giuseppe Bonardi, Nicoletta Borzacchiello, Anna Esposito, Stefano La Placa, Manuela Piccaluga, Veronica Pignatta, Pierangelo Reale, Gaia Tirrito, Franco Vernassa.

5.1.1 Sezione I – Imprese industriali e commerciali (art. 5, D. Lgs. 446/97)	39
5.2 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in aumento.....	41
5.3 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in diminuzione	45

1. Premessa e scopo

La norma sull'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (di seguito "IRAP") è contenuta nel D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446.

Lo scopo del presente lavoro³ è quello di:

1. analizzare organicamente l'IRAP ed individuare i principali problemi fiscali;
2. evidenziare gli aspetti operativi connessi alla determinazione del valore della produzione netta 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), dei soggetti IAS e delle holding industriali (art. 6, comma 9, D.Lgs. 446/97).

1.1 La prassi dell'Agenzia delle Entrate e delle Associazioni di categoria

Nel tempo l'Agenzia delle Entrate ha diffuso i seguenti documenti di prassi:

- Circolare n. 263 del 12 novembre 1998;
- Circolare n. 105 del 12 dicembre 2001;
- Circolare n. 26/E del 16 luglio 2006;
- Circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007;
- Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008;
- Circolare n. 11/E del 19 marzo 2009;
- Circolare n. 19/E del 21 aprile 2009;
- Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009;
- Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009;
- Circolare n. 39/E del 22 luglio 2009;
- Circolare n. 25/E del 19 maggio 2010;
- Circolare n. 38/E del 23 giugno 2010;
- Circolare n. 26/E del 20 giugno 2012;
- Circolare n. 17/E del 29 maggio 2013;
- Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013;
- Circolare n. 26/E dell'1 agosto 2013;
- Circolare n. 33/E dell'8 novembre 2013;
- Circolare n. 10/E del 14 maggio 2010;
- Circolare n. 12/E del 23 maggio 2014;
- Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015;
- Circolare n. 22/E del 9 giugno 2015;
- Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016;
- Circolare n. 25/E del 20 agosto 2020;
- Risoluzione n. 8/E del 28 gennaio 2000;
- Risoluzione n. 56/E del 27 febbraio 2002;
- Risoluzione n. 330/E del 21 ottobre 2002;
- Risoluzione n. 34/E del 5 febbraio 2008;
- Risoluzione n. 132/E del 4 aprile 2008;
- Risoluzione n. 2/DPF del 19 febbraio 2008;
- Risoluzione n. 25/E del 30 gennaio 2009;

³ Il lavoro non ha caratteristiche di esaustività e non si occupa della fiscalità differita.

- Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009;
- Risoluzione n. 84/E del 31 marzo 2009;
- Risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009;
- Risoluzione n. 248/E del 17 settembre 2009;
- Risoluzione n. 54/E del 22 giugno 2010;
- Risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013;
- Risoluzione n. 77/E del 23 giugno 2017.

Anche le Associazioni di categoria hanno diffuso alcune circolari in materia di cui si terrà conto: in particolare, Assonime ha pubblicato le Circolari n. 25/2009, 34/2009, 41/2009, 27/2010, 15/2011, 31/2012, 9/2013, 7/2015, 14/2017, 12/2020 e 20/2021

1.2 La modulistica

Il presente lavoro utilizzerà anche le istruzioni e la modulistica IRAP 2021 relativa al periodo d'imposta 2020 disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

2. I principi base della disciplina

I principi che guidano la formazione dell'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

Il valore della produzione netta è determinato sulla base delle risultanze del conto economico, redatto secondo corretti principi contabili (art. 5, co. 5 del D.Lgs. 446/1997).

Tuttavia, indipendentemente dall'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

Ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP non rilevano le norme del TUIR (cfr. Circolare n. 26/E del 2012).

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 possibile rateizzare le plusvalenze (ove esse siano tassabili ai fini IRAP) ai sensi dell'art. 1, co. 50, lett. a) della L. 244/2007;

- c) art. 88, comma 3, lettera b): non é possibile rateizzare i contributi (ove essi siano tassabili ai fini IRAP); essi sono inoltre tassati per competenza (e non più per cassa);
- d) art. 90: i componenti positivi e negativi relativi agli immobili non strumentali rilevano così come imputati a conto economico; non assume più rilievo il reddito figurativo degli immobili;
- e) art. 91: sono tassabili i proventi esenti da IRES a meno di specifiche esclusioni;
- f) contributi a fondo perduto ed altri aiuti di stato legati all'emergenza Covid-19 ai sensi dell'art. 10-bis del DL 137/2020 e altre norme specifiche;
- g) componenti positivi di natura straordinaria derivanti dal trasferimento di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal conto economico dell'esercizio (art. 5, co. 1 del D.Lgs. 446/1997).

2.3.2 Valutazioni

É 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). É espressamente prevista l'indeducibilità dell'IMU;
- b) art. 99, comma 3: per competenza e non per cassa, i contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- c) art. 100, comma 1: la Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 (§ 1.4) ha sostanzialmente confermato la deducibilità delle spese sostenute per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa, nella misura in cui tali spese siano funzionali all'attività di impresa e non assumano natura retributiva per il dipendente;
- 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));
- 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 elettronica;
- 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;

- 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.;
- 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%);
- n) art. 164: i costi e gli ammortamenti relativi alle autovetture;
- o) componenti negativi di natura straordinaria derivanti dal trasferimento di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal conto economico dell'esercizio (art. 5, co. 1 del D.Lgs. 446/1997);
- p) ammortamenti da rivalutazione solo civilistica.

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, ma si estende ai componenti negativi la cui deduzione sia stata rinviata (non semplicemente rateizzata) in applicazione della precedente disciplina dell'IRAP. Per tali componenti, la deduzione, per la quota residua, deve 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.

4. Punti aperti e casi dubbi

La tabella riepiloga i punti aperti o i casi dubbi nella determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti OIC Adopter che contengono, in ordine delle voci di Conto Economico:

- la fattispecie
- la prassi e circolari di categoria
- le osservazioni
- le note.

4.1 Tabella di sintesi

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
A1	Minori ricavi da ridefinizione pattizia del prezzo	Cassazione n. 11217 del 5 gennaio 2011	Rilevano (costi compresi). Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP delle imprese industriali deve ritenersi che un minor ricavo derivante da un accordo in base al quale le parti abbiano determinato il prezzo definitivo del bene o del servizio non possa genericamente essere qualificato come una perdita su crediti.	
A1 o B6, B7, B14	Transazione su crediti	Circolare n. 26/E del 1/8/2013 § 3.2	Ove si tratti di una rideterminazione del prezzo originario e non di una rinuncia al credito la transazione produce effetti sia a fini IRES che IRAP.	1
A4	Capitalizzazione degli oneri finanziari e delle spese per il personale	C.M. 26/2012 (§ 6)	Nel caso in cui le spese per il personale e gli oneri finanziari siano capitalizzati, ossia portati ad aumento del costo del bene cui si riferiscono, i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico concorrono alla formazione della base imponibile IRAP. Questo, indipendentemente dal fatto che l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 e i costi del personale iscritti nella voce B9 in applicazione dei Principi Contabili Nazionali siano oneri esclusi dalla base imponibile IRAP o che, per il personale dipendente a tempo indeterminato, i relativi oneri siano deducibili.	2
A5	Contributi erogati a norma di legge		Conferma delle regole precedenti.	3
A5	Contributi Covid e crediti d'imposta		Non rilevano i contributi Covid e i crediti d'imposta in base a specifica previsione normativa.	4
A5	Proventizzazione fondi non dedotti e ripristino di valori		Detassazione.	5
A5	Credito d'imposta per ricerca e sviluppo		Non rileva.	6
A5	Credito d'imposta per beni strumentali nuovi		Non concorrono alla formazione della base imponibile.	7
A5	Risarcimenti assicurativi		Correlazione con la tipologia di costi; rilevano ai fini IRAP.	8

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
A5, B6	Resi e sconti	Istruzioni al modello IRAP 2021 anno 2020	Secondo il principio di correlazione, rientrano nella base imponibile i resi e sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi.	
A5 e B14	Plusvalenza o minusvalenza da cessione di azienda o rami d'azienda	Circolare Assonime 14 del 21 giugno 2017	Non rileva. Modifica dell'art. 5 c.1 D.Lgs. 446/1997 introdotta dall'art. 13-bis DL n.244/2016: <i>"esclusione dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"</i> .	9
A5 e B14	Plusvalenze/Minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili non strumentali	Istruzioni Modello IRAP Circolare n. 27/E del 2009	Determinazione sulla base del valore fiscale dell'immobile.	10
A5 e B14	Plusvalenze/minusvalenze da cessione beni	C.M. 27/2009	Rilevano sia positivamente che negativamente	11
A5 e B7, B9	Personale distaccato	C.M. 263/1998 pf. 2.9 C.M. 22/2015 pf. 2 Istruzioni al modello IRAP 2021	Resta valido il principio secondo cui il costo del lavoro deve incidere, in termini di indeducibilità, sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa	12
B6 e B7	Spese per beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa	C.M. 27/2009	Deducibili.	13
B7	Spese per servizi bancari		Deducibili se classificabili in voci di C.E. rilevanti ai fini IRAP.	14
B7	Compensi amministratore o sindaco		Non rilevano se rientrano nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.	15
B7 e B8	Costi per fringe benefits	C.M. 263/E/1998 § 2.3.	Deducibili.	16
B7 e B8 e B14	Costi per telefonia, costi per auto, spese di rappresentanza, erogazioni liberali	C.M. 36/2009 e 39/2009	Costo deducibile nel rispetto delle regole dell'inerenza di bilancio.	17
B7, B9	Personale Interinale	CM 22/2015 § 2	Il personale assunto a tempo indeterminato dalla società interinale si ritiene integralmente deducibile.	18

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B9	Costi sostenuti per personale addetto a ricerca e sviluppo (deduzione ex art. 11, co. 1 lett. a), n. 5)	C.M. 26/2012 (§ 7) C.M. 13/2005	La deduzione di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5 del D.Lgs. 446/1997 può essere operata sia per i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base sia per il personale addetto alla ricerca applicata ed allo sviluppo. Nel caso in cui il personale sia assunto con contratto a tempo indeterminato, dovrebbe essere fruibile alternativamente la deduzione del relativo costo introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 per tale personale indipendentemente dall'attività svolta, che non richiede tra l'altro alcuna certificazione.	19
B9	Costo del lavoro	Circ. 22/2015	È deducibile il costo del lavoro complessivo in base all'art. 11, co. 4-octies per i contratti di lavoro a tempo indeterminato e non è deducibile il costo del lavoro a tempo determinato	20
B9	Indennità varie	C.M. 27/2009 Circ. 8/2013 Circ. 22/2015	Indeducibili le indennità e tutti gli elementi che costituiscono retribuzione lorda relative a dipendenti assunti a tempo determinati e collaboratori.	21
B10	Ammortamento dell'avviamento e dei marchi		Deducibile, anche se non imputato a conto economico, nel limite di un diciottesimo del costo sostenuto.	22
B10 (Variazione in aumento anni precedenti ante 2007)	Rilevanza delle quote di ammortamento non dedotte	C.M. 27/2009, Assonime n. 25/2009	<u>Ammortamenti non dedotti fino all'esercizio 2007</u> : deduzione, entro i coefficienti tabellari del DM 31/12/1988: - a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, se la quota di ammortamento imputata a conto economico è pari o superiore all'importo massimo fiscalmente deducibile; - durante il periodo di ammortamento, ove la quota di ammortamento imputata a conto economico è inferiore ai limiti tabellari. Regola transitoria Nel caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale.	

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B10	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti da rivalutazione beni immobili ex art. 15, D.L. 185/2008		Necessità di neutralizzare fiscalmente i maggiori ammortamenti nell'ipotesi di rivalutazione effettuata ai soli fini civilistici.	23
B10	Rivalutazione dei beni d'impresa	Art. 110 D.L. 104/2020 convertito dalla L. 126/2020	<p><u>Rivalutazione con effetti solo contabili:</u> la quota di ammortamento imputata a conto economico è indeducibile ai fini IRES e IRAP.</p> <p><u>Rivalutazione con effetti contabili e fiscali:</u> Ammortamenti dei maggiori valori derivanti dalla rivalutazione con riconoscimento fiscale ai fini IRES e IRAP.</p> <p><u>Determinazione plusvalenze e minusvalenze:</u> Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze deve farsi riferimento al costo del bene prima della rivalutazione.</p>	24
B10	Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio	Art. 110 D.L. 104/2020 convertito dalla L. 126/2020	<p><u>Riconoscimento fiscale:</u> Il riconoscimento fiscale del riallineamento è previsto a decorrere dall'esercizio successivo a quello nel quale il riallineamento è stato eseguito, ovvero dall'01/01/2021, per la deducibilità degli ammortamenti ai fini IRAP.</p> <p>Per il calcolo delle plusvalenze/minusvalenze, il riallineamento ha effetto dal quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, ovvero dall'01/01/2024.</p> <p><u>Fondo imposte differite:</u> Nell'esercizio in cui si realizza il riallineamento si dovrà procedere all'eliminazione del fondo imposte differite precedentemente iscritto a fronte del disallineamento.</p>	25

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B10	Sospensione degli ammortamenti	Art. 60, co. 7-bis a 7-quinquies, D.L. n. 104/2020, convertito dalla L. n. 126/2020	<p><u>In particolare, l'art. 60, co. 7-quinquies, D.L. n. 104/2020, prevede che le quote di ammortamento non dedotte nel Conto economico, possano essere dedotte ai fini IRAP, alle stesse condizioni e agli stessi limiti previsti dagli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del D.lgs. n. 446/1997 a prescindere dall'imputazione a Conto economico.</u></p> <p><u>A seguito dell'applicazione della disciplina andrà pertanto operata una variazione in diminuzione per l'intera quota di ammortamento sospesa</u></p>	26
B10	Ammortamenti su maggiori o minori valori dei beni derivanti da operazioni straordinarie	C.M. 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>	27

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B10	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti da rivalutazione di beni di impresa ex L. 232/2016 e precedenti leggi di rivalutazione (L. 266/05, L. 147/13 e 28/2015) ex L. 266/05	C.M. 36/2009	<p>Gli ammortamenti non dedotti nel periodo di "sospensione" degli effetti fiscali della rivalutazione sono deducibili terminato l'ammortamento civilistico, nei limiti dei coefficienti tabellari del D.M. 31/12/1988.</p> <p>Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione ex L. 232/2016, si considera fiscalmente riconosciuto in termini di quote di ammortamento deducibili a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, ovvero a decorrere dall'esercizio che inizia, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il 1° gennaio 2019.</p> <p>Il differimento degli effetti fiscali della rivalutazione al 1° gennaio 2019 riguarda anche l'imposta regionale sulle attività produttive, nonostante il principio di derivazione della base imponibile Irap dalle risultanze del conto economico (C.M. 14/2017).</p>	28
B8, B10	Ammortamenti aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali. Quota capitale dei canoni di locazione finanziaria riferibile alle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali.	C.M. 36/2009 C.M. 38/2010 Assonime 27/2010	<p>Tali quote sono indeducibili.</p> <p>Tale posizione è stata criticata da Assonime sulla base della rilevanza della corretta applicazione dei principi contabili adottati. Secondo Assonime gli ammortamenti dei fabbricati strumentali sarebbero deducibili per l'ammontare stanziato a conto economico, ferma restando l'ineducibilità della quota di ammortamento riferibile al terreno, determinata però secondo corretti principi contabili e non sulla base della disciplina di cui all' art. 36, comma 7 del DL 223/2006.</p>	29
B10	Ammortamento di immobilizzazioni materiali acquistate con pagamento differito.		<p>In ragione dell'OIC 16, nel caso di acquisto di un bene materiale con pagamento differito oltre i normali termini di mercato, il costo fiscalmente riconosciuto, ai fini dell'ammortamento, è pari al minor valore del debito attualizzato determinato ai sensi dell'OIC 19 qualora sia applicato il criterio del "Costo ammortizzato"</p>	

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B10	Svalutazioni beni materiali: stanziamento e deduzione	C.M. 26/2012 (§ 1) Assonime 25/2009 Assonime 31/2012 (§ 1) Risoluzione 98 E/2013	<p><u>Stanziamenti operati prima del 2008 e non dedotti:</u></p> <p>La Circolare n. 26/E del 20/6/2012 ha confermato la deducibilità della svalutazione dall'imponibile IRAP attraverso l'applicazione di una variazione in diminuzione durante il periodo di ammortamento nel limite dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari del D.M. 31/12/1988. L'eventuale eccedenza è recuperabile a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, per un importo che non ecceda in ciascun esercizio le quote tabellari.</p> <p>In caso di cessione del bene prima di aver per intero riassorbito le svalutazioni fiscalmente tassate, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale occorre tenere conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte.</p> <p><u>Stanziamenti operati a partire dal 2008 e non dedotti:</u></p> <p>La Circolare n. 26/E del 20/6/2012, confermando quanto sostenuto da Assonime in precedenza, ha precisato che le svalutazioni effettuate dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina, fiscalmente non rilevanti, si riassorbono attraverso l'applicazione di variazioni in diminuzione durante il periodo di ammortamento.</p> <p>In particolare, è stato precisato che, ai fini IRAP, la svalutazione non dedotta si riassorbe applicando il criterio dell'ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene (valore contabile residuo al lordo delle svalutazioni tassate) sulla base della vita utile residua del bene. In senso conforme si veda anche la Risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013.</p> <p>In caso di cessione del bene prima di aver per intero riassorbito le svalutazioni fiscalmente tassate, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale occorre tener conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte.</p>	30

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B10	Svalutazioni beni immateriali	C.M. 26/2012 (§ 2) Assonime 25/2009	<u>Stanziamanti 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 del TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. <u>Stanziamanti operati a partire dal 2008 e non dedotti</u> : è applicabile la stessa regola prevista per gli stanziamenti ante 2008 (circ. n. 26/E a conferma di Assonime).	
A2, B11	Svalutazione magazzino	C.M. 27/2009 Assonime 25/2009	La svalutazione dei beni merce effettuata a determinate condizioni, può rilevare ai fini IRAP anche se ha comportato la determinazione di valori inferiori ai limiti ex art. 92 TUIR.	31.2
B12	Costi di chiusura e post chiusura delle discariche	C.M. 26/2012 (§ 4)	Gli accantonamenti ai fondi relativi ai costi di chiusura e post chiusura delle discariche sono deducibili ai fini IRES, secondo quanto chiarito con la Risoluzione ministeriale 2 giugno 1998, n. 52. La Circolare n. 26/E del 2012 ha stabilito che ai fini IRAP i componenti negativi di reddito in esame sono deducibili nell'esercizio di accantonamento, sebbene indicati nella voce B12 o B13 del Conto Economico.	32
B12, B13	Accantonamenti a fondi per rischi e Altri accantonamenti e relativi utilizzi	C.M. 12/2008 paragrafo 9.2 C.M. 27/2009	Gli accantonamenti per rischi ed oneri indicati nelle voci B12 e B13 del conto economico non sono deducibili. Il costo è deducibile al momento dell'utilizzo del fondo se riferibile a componenti rilevanti ai fini IRAP.	31.1
B13	Accantonamenti al fondo ripristino dei beni di azienda condotta in affitto e relativi utilizzi	C.M. 26/2012 (§ 5)	In caso di affitto d'azienda, nel quale non sia derogato il principio dell'art. 2561 cc, è d'uso stanziare accantonamenti necessari al ripristino dei beni, che vanno contabilizzati nella voce B13 del conto economico e sono deducibili ai fini IRES come chiarito da circolare n. 148/E del 26 luglio 2000. La circolare n. 26/E del 2012 ha chiarito che tali accantonamenti, ancorché iscritti alla voce B13 di conto economico, sono deducibili ai fini IRAP secondo il principio di competenza, ovvero nell'esercizio dello stanziamento.	32
B13	Accantonamento indennità suppletiva di clientela	C.M 33 dell'8/11/2013	Deducibile per competenza alla luce dell'OIC 12 par. 63, delle Sentenze della Corte di cassazione n. 13506 dell'11/6/2009, n. 8134 dell'11/4/2011 e n. 20946 dell'06/08/2019 nonché dalla Circ. n. 33 dell'8/11/2013	33

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
B14	Iva non detratta su prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande	C.M. 25/2010 Assonime 20/2010	Non deducibile 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 (impostazione fortemente, ed in modo condivisibile, criticata da Assonime). Deducibile nel caso in cui il contribuente disponga di un documento fiscale (ricevuta o scontrino) in cui non è evidenziata l'IVA.	34
B14	Indennità su avviamento (escomio)		L'indennità su avviamento (c.d. escomio) riconosciuta ad altro soggetto è deducibile ai fini IRAP.	
B14	Imposta Municipale Unica (IMU)		Ai sensi dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, così come modificato dall'art 1, comma 715, L. 147/2013, l'IMU è indeducibile ai fini IRAP.	
B14	Sanzioni e multe		Deducibili per derivazione, se inerenti civilisticamente (irrilevanza norme IRES).	
B14, A5	Differenze passive/attive nelle giacenze di cassa (imprese della grande distribuzione)	R.M. 54/2010	Deducibili/imponibili.	
A, B, D	Derivati su commodities	Assonime n. 14/2017	Rilevano in base alla qualificazione dei componenti reddituali ed alla loro classificazione negli schemi di bilancio, secondo quanto disposto dal D.Lgs. 139/2015 e dall'OIC 32. A seconda della tipologia di copertura, la contropartita potrebbe essere iscritta a Conto Economico in voci rilevanti (A o B) o irrilevanti (D) ai fini IRAP.	
C17	Sconti finanziari (pagamenti pronta cassa)	CTR Piemonte sentenza n. 2 dell'11 gennaio 2011	Irrilevanti perché imputati alla voce C17.	
C17	Attualizzazione crediti/debiti in presenza di costo ammortizzato	Principio contabile OIC n. 15 § 41-45 OIC 19 § 48-53	Irrilevante in base al principio di derivazione; la componente finanziaria così evidenziata non concorre a formare la base imponibile IRAP. I costi di transazione non concorrono più alla determinazione della base imponibile IRAP in quanto, inclusi nel calcolo del costo ammortizzato (precedentemente ricompresi nella voce B del conto economico)	
Voce 20 CE	Remunerazione consolidato IRES		Non rileva.	

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
Voce 20 CE	Conversione dell'eccedenza ACE in credito IRAP	CM 21/E del 3/6/2015	L'art. 19, co. 1, del DL 91/2014 ha introdotto la possibilità di fruire di un credito d'imposta commisurato all'eccedenza del rendimento nozionale di periodo non utilizzato, applicando le aliquote previste per i soggetti IRPEF e IRES. Il credito d'imposta deve essere utilizzato in diminuzione dell'IRAP e va ripartito in cinque quote annuali di pari	
	ACE	CM 12/E del 23/5/2014	La deduzione ACE non rileva ai fini IRAP.	
	Operazioni di acquisto a termine di valuta	Risoluzione n. 83/E del 30/03/2009	In base al principio di diretta derivazione dal Conto Economico in applicazione dell'art 1, co. 50 della L. 24/12/2007, n. 244, con riferimento alla sola parte correlata ai componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP, assumono piena rilevanza le rilevazioni contabili e le valutazioni di bilancio operate.	
Voce 20 CE (Variazione in diminuzione)	Patent Box	Circolare n. 11 del 7/4/2016	L'agevolazione del reddito derivante dal contributo dei cosiddetti "intangibles" all'attività d'impresa è valida anche ai fini IRAP: consiste in una deduzione commisurata al reddito ad essi imputabile.	
Voce 20 CE (Variazione in aumento)	Quota interessi leasing	C.M. 19/2009 § 2.2.3. C.M. 17/2013 § 6	Indeducibile come determinabile da contratto o in base al D.M. 24 aprile 1998. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, possono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti. A tal fine per determinare la quota di interessi passivi impliciti bisogna far riferimento alla durata contrattuale e non all'eventuale durata fiscale.	
	Rivalutazioni/Svalutazioni straordinarie del magazzino	Istruzioni al modello IRAP (rigo IC50 e i IC56 Irap/2021)	Secondo l'OIC 29 la modifica del metodo di valutazione delle Rimanenze deve essere rilevata a Patrimonio Netto, tuttavia, la variazione di PN risulta rilevante sia ai fini IRES che ai fini IRAP. Le modifiche di stima comportano invece la rilevazione della modifica a conto economico	

Voce di CE	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
	Contratto di rete	Circolare n. 20/2013	<p>È necessario distinguere la “rete-contratto” dalla “rete-soggetto”, la prima consiste nell’adozione di un modello contrattuale di rete d’imprese, mentre la seconda consiste nella creazione di un nuovo soggetto giuridico. Trattandosi di mero modello contrattuale, la “rete-contratto”, in sede di esecuzione dello stesso, comporta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l’emissione delle rispettive fatture da ciascun soggetto partecipante; - l’emissione da parte del fornitore di fatture distinte a ciascun soggetto partecipante per la quota di propria spettanza. <p>Pertanto, ai fini IRAP, l’esecuzione di una rete contratto seguirà le normali regole dell’imposta stessa.</p> <p>La rete-soggetto è considerata soggetto passivo d’imposta in relazione all’attività esercitata e segue le disposizioni dell’art. 5 del D.Lgs. 446/1997, se commerciali, dell’art. 10 del D.Lgs. 446/1997 se non commerciali.</p>	

4.2 Note alla tabella

Nota 1 - Transazione su crediti

Nella risposta n. 7 ai quesiti relativi alla Diretta MAP del 23/09/2010, l'Agenzia delle Entrate fornisce un'interpretazione con riferimento ad una fattispecie configurante una rideterminazione del corrispettivo originariamente pattuito. Il minor valore infatti non origina, in tale richiamato caso, da un'inadempienza del debitore bensì da una modifica bilaterale del rapporto commerciale.

Da un punto di vista sia contabile che fiscale, quindi, il minor valore del credito darà luogo:

- ad una mera rettifica del ricavo per il cedente, e del costo per l'acquirente, qualora la transazione venga definita entro lo stesso esercizio in cui è stata registrata l'operazione;
- ad una sopravvenienza passiva per il cedente, ed attiva per l'acquirente, nell'anno in cui la transazione si perfezioni, qualora la rettifica avvenga in un esercizio successivo a quello dell'operazione.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 26/E dell'1/8/2013, § 3.2, ha inoltre chiarito che in caso di transazione la perdita su crediti può essere giustificata sotto il profilo della convenienza economica, allo stesso modo ed in presenza delle stesse condizioni che sono state previste in caso di cessione a titolo definitivo. Nel caso di rinuncia o remissione del debito, invece, sebbene si sia in presenza dell'estinzione giuridica del credito in capo al creditore, nonché dell'esclusione di ogni futuro effetto economico – patrimoniale del credito in capo al medesimo, la perdita rilevata matura in un contesto di unilateralità e può pertanto rappresentare un atto di liberalità indeducibile ai fini fiscali.

Nota 2 - Trattamento ai fini IRAP degli oneri finanziari e delle spese per il personale capitalizzati

Nel caso in cui le spese per il personale e gli oneri finanziari siano capitalizzati, ossia portati ad aumento del costo del bene cui si riferiscono, la Circolare n. 26/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 e i costi del personale iscritti nella voce B9 in applicazione dei Principi Contabili Nazionali sono oneri esclusi dalla base imponibile IRAP; nel caso di personale impiegato con contratto a tempo indeterminato, il costo è invece deducibile ai fini IRAP
- i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico riguardanti la capitalizzazione dei costi sopra citati concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP.

Negli esercizi successivi, le quote di ammortamento dell'immobilizzazione materiale o immateriale a cui sono stati capitalizzati i costi del personale e degli interessi passivi sono deducibili ai fini IRAP. Nell'ipotesi in cui i costi non transitassero nel conto economico bisognerà effettuare una variazione in aumento al fine di raggiungere il medesimo effetto fiscale che si sarebbe verificato nell'ipotesi in cui gli stessi costi fossero transitati per il conto economico.

Nota 3 - Contributi erogati a norma di legge

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 (vedasi istruzioni al Modello IRAP 2021).

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.

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 tra contributi e costi, 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). È 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 - Contributi Covid e crediti d'imposta

A seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 sono stati introdotti diversi contributi, indennità e crediti d'imposta al fine di "ristorare" i soggetti esercenti impresa, arte o professione

nonché i lavoratori autonomi.

L'art. 10-bis del DL 137/2020 ha stabilito che per quanto riguarda i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati, in via eccezionale e diversi da quelli esistenti prima dell'emergenza Covid-19, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

In tale sede non viene affrontato l'argomento relativo agli Aiuti di Stato così come definiti dal Temporary Framework della Commissione Europea (*Comunicazione Commissione C(2020)1863 del 19 marzo 2020*).

Per alcuni contributi la norma che ne disciplina l'applicazione prevede esplicitamente la non concorrenza alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta, come ad esempio il contributo a fondo perduto disciplinato dall'art. 25 del DL 34/2020. Per quanto riguarda invece i crediti d'imposta legati all'emergenza Covid-19 dovranno essere verificate le disposizioni normative che li hanno istituiti. Ad esempio, per quanto riguarda il credito d'imposta "bonus affitti" è lo stesso art. 28 del DL 34/2020 ad escluderlo dalla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e IRAP.

In assenza di una specifica previsione che ne escluda la tassabilità i crediti d'imposta rilevano sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IRAP.

Nota 5 - 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 indeducibili in passato). Le stesse devono quindi costituire oggetto di apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione IRAP.

Nota 6 - Credito d'imposta per ricerca e sviluppo

Il Credito d'imposta per ricerca e sviluppo non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 1, comma 204 della Legge 160/2019.

Nota 7 - Credito d'imposta per beni strumentali nuovi

La Legge di Bilancio 2020 (L. 160 del 27/12/2019, art. 1, commi 184 – 197) e la Legge di Bilancio 2021 (L. 178 del 30/12/2020, art. 1, commi 1051 – 1063) hanno introdotto un credito d'imposta relativo agli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi.

Per quanto riguarda il credito d'imposta per beni strumentali nuovi disciplinato dalla Legge di Bilancio 2020 viene stabilito che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 1, co. 192 della L. 160/2019).

Anche per il credito d'imposta per beni strumentali nuovi disciplinato dalla Legge di Bilancio 2021 è disposto che lo stesso non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 1, co. 1059 della L. 178/2020).

Nota 8 - Risarcimenti assicurativi

Conferma del principio di correlazione IRAP anche per i componenti straordinari del conto economico derivanti da eventi calamitosi quali terremoti, incendi, inondazioni e connessi rimborsi assicurativi e base imponibile IRAP formata anche dai componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini IRAP, ove tali componenti siano comunque indirettamente collegati a costi che hanno concorso alla formazione della base imponibile IRAP nei periodi d'imposta precedenti, quali ad esempio le quote di ammortamento sono i principi che si desumono dalla risposta n. 6.1. contenuta nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 14 maggio 2014, riguardante l'ipotesi in cui un evento calamitoso (ad esempio, terremoto o incendio) comporti la perdita totale di cespiti, con iscrizione della relativa minusvalenza tra gli oneri straordinari del conto economico (ex voce E 21).

Nota 9 - Componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda

A seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria dallo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del Codice Civile ad opera del D.Lgs. n. 139/2015, il legislatore è intervenuto modificando l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 446/1997 (che nella versione previgente alle modifiche escludeva dalla base imponibile IRAP i componenti classificati nell'area straordinaria, salvo talune eccezioni legate all'applicazione del principio della correlazione) disponendo che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP i *"componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda"*. La modifica normativa è stata disposta ad opera dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016, convertito con modificazioni dalla L. n. 19/2017, ed è applicabile a partire dai bilanci con esercizio avente inizio dal 1° gennaio 2016 o da data successiva. Per l'individuazione del significato da attribuire alla locuzione *"componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda"* e, dunque, per l'individuazione dei componenti esclusi, Assonime nella Circolare n. 14/2017 ha affermato che *"sembra logico ritenere che questa locuzione debba essere riferita alle plus/minusvalenze rilevate dal venditore, nonché [...] agli indennizzi e agli oneri straordinari manifestatisi ex post, ma pur sempre afferenti alla cessione. Viceversa, sia pure con i dubbi [...], non dovrebbero rientrare nella nozione in parola gli eventuali costi accessori rilevati autonomamente, ancorché in occasione dei trasferimenti di azienda"*.

In proposito, nel documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti - *"La fiscalità delle imprese OIC adopter (IV versione)"* - del 9 agosto 2019, è stato sostenuto che dovrebbero intendersi essere escluse dalla base imponibile IRAP anche le integrazioni o correzioni delle plusvalenze e delle minusvalenze contabili rilevate dal venditore derivanti da clausole di *earn out* o da clausole di garanzia e ciò in virtù del fatto che *"se da un lato è vero che si tratta di elementi che*

non concorrono contabilmente alla formazione della plusvalenza/minusvalenza, dall'altro si ritiene opportuno valorizzare la considerazione che trattasi di eventi che se conosciuti sin dall'origine, e cioè al momento del realizzo, avrebbero concorso al computo della plusvalenza/minusvalenza da cessione".

Sempre in merito all'identificazione dei componenti da ricomprendere tra i "componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda" da escludere dalla base imponibile IRAP, a parere di Assonime (Circolare n. 14/2017 - § 4) è dubbio se possa essere ricompreso in tale esclusione anche il rilascio di eventuali riserve da *Badwill* iscritte in bilancio da un acquirente ITA GAAP.

Con riferimento, invece, alle modalità di quantificazione delle predette plusvalenze o minusvalenze escluse dalla base imponibile IRAP si pone un problema legato alla determinazione della grandezza da confrontare con il corrispettivo di vendita. Nell'ipotesi in cui la plusvalenza/minusvalenza venisse determinata confrontando il corrispettivo della cessione con la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti (ai fini IRAP) delle attività e passività che compongono il compendio aziendale, la plusvalenza/minusvalenza così determinata potrebbe essere diversa da quella contabile. Diversamente la stessa potrebbe essere assunta, anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, per un valore esattamente pari a quello contabile. In favore di questa seconda tesi si è espressa Assonime (Circolare n. 14/2017 - § 4) affermando che *"in questo senso depone il fatto che i disallineamenti tra valori civilistici e fiscali vengono in rilievo quando i beni di impresa vengono ceduti con rilevanza impositiva perché solo in questo caso, qualora si assumesse come dato di partenza il valore contabile (e non da quello fiscale) si potrebbero venire a determinare fenomeni di doppia tassazione o salti di imposta. Viceversa, poiché la cessione di azienda è un'operazione che non genera componenti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione, questa operazione non è idonea a dar luogo ad un riassorbimento dei disallineamenti sui beni, e, anzi, la quantificazione della plus/minusvalenza esclusa da imposizione sulla base dei valori fiscali può condurre, essa stessa, a risultati distorsivi. Sembra quindi corretto ritenere che il componente escluso debba desumersi dal dato contabile"*.

Nota 10 - 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).

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 11 - 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).

Si noti infine che l'Agenzia delle Entrate ha affermato che le plusvalenze da sale and lease back sono assoggettate ad IRAP sulla base della loro imputazione a conto economico (Risoluzione n. 77/E del 23/6/2017).

Nota 12 - Distacco di personale

Nell'ipotesi di lavoratori il cui costo sia indeducibile (di regola, dipendenti a tempo determinato e collaboratori), gli importi dovuti dal distaccatario al distaccante, a titolo di recupero degli oneri dei lavoratori distaccati, sono:

- indeducibili in capo al distaccatario;
- non imponibili in capo al distaccante.

Tale principio opera anche nell'ipotesi in cui le somme siano di importo maggiore di quello che spetterebbe a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi. Pertanto, anche in questo caso, l'intero importo del rimborso costituisce provento non tassabile per la società "distaccante" e costo indeducibile in capo alla società "distaccataria" (C.M. n. 263/98, § 2.9).

Nel caso di lavoratori il cui costo sia deducibile (dipendenti a tempo indeterminato), occorre riferirsi alla circ. Agenzia delle Entrate n. 22/2015 (§ 2), secondo la quale le spese ad essi relative sono

deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante, con conseguente rilevanza degli importi a quest'ultima spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale. Nel silenzio della citata circ. n. 22/2015 e delle istruzioni ai modelli di dichiarazione, si ritiene che l'impresa distaccataria continui comunque a beneficiare della possibilità di dedurre integralmente le somme dovute al distaccante a titolo di rimborso degli oneri dei dipendenti a tempo indeterminato distaccati presso di lei (circ. Assonime n. 7/2015, § 2). Diversamente, verrebbe meno il principio secondo il quale, ove il costo del lavoro sia deducibile, di tale deducibilità deve beneficiare il destinatario della prestazione lavorativa.

Pertanto, in tale ipotesi, ai fini dichiarativi, la distaccante (per ipotesi, sempre una srl) deve riportare:

- il valore contabile del rimborso nel rigo IC5 ("Altri ricavi e proventi"), unitamente agli altri proventi rilevanti risultanti dalla voce A.5 del Conto economico;
- le deduzioni spettanti per i dipendenti a tempo indeterminato distaccati presso altri all'interno dei rispettivi righi della sezione VII ("Valore della produzione netta"), in modo da "neutralizzare" l'ammontare imponibile del rimborso.

Invece, la distaccataria (per ipotesi, anch'essa srl) dovrebbe far confluire l'ammontare del rimborso spettante alla distaccante, unitamente agli altri costi per servizi, all'interno del rigo IC8 ("Costi per servizi"), in modo da rendere di fatto deducibile il costo dei dipendenti a tempo indeterminato in regime di distacco.

Nota 13 - Spese per servizi destinate ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa

Con la Risposta n. 1.4. contenuta nella Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate 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.

La stessa circolare ha 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, ecc.), 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.

Nota 14 - 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 15 - Compensi amministratori o sindaco

Relativamente ai compensi derivanti dallo svolgimento dell'attività di amministratore e di sindaco di società o enti, si ritengono applicabili 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 16 - Costi per fringe benefits

Si ritiene che i costi relativi a fringe benefit siano deducibili.

Nota 17 - 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 richiama 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."*

A livello giurisprudenziale, si segnala in ambito IRAP – al di là di taluni interventi della giurisprudenza di legittimità⁴, con i quali si è in generale affermato che il principio di inerenza trova il proprio fondamento non nelle disposizioni del TUIR, ma nel principio costituzionale della capacità contributiva - l'ordinanza della Corte di Cassazione dell'11 giugno 2018, n. 15115. Con tale pronuncia, la Cassazione ha ribadito – in ambito IRAP - come il principio di derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non escluda il controllo sull'inerenza dei costi medesimi, affermando peraltro che detto controllo deve avere ad oggetto la correttezza dell'appostazione dei costi nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (dovendosi pertanto escludere la rilevanza delle disposizioni recate dal TUIR).

Nota 18 - Costo del lavoro interinale

L'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale:

⁴ Ordinanze della Corte di Cassazione dell'11 gennaio 2018, n. 450, e del 9 febbraio 2018, n.3170,

- per il personale assunto dalla società interinale a tempo determinato è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi (e quindi deducibile il solo costo del servizio), in tal senso si è espresso anche il Dipartimento delle Finanze con la Risoluzione n. 2/DPF del 19 febbraio 2008;
- per il personale assunto a tempo indeterminato dalla società interinale, ai sensi dell'art. 4-octies dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997, si ritiene integralmente deducibili sia il costo del servizio che il costo del lavoro (vedasi anche Circolare n. 22/E/2015, § 2).

Nota 19 - Costi sostenuti per personale addetto a ricerca e sviluppo

La deduzione di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5 del D.Lgs. 446/1997 può essere operata sia per i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base sia per il personale addetto alla ricerca applicata ed allo sviluppo. Ai fini della deduzione si rende necessaria l'attestazione della effettività dei costi sostenuti da parte del Collegio Sindacale ovvero in mancanza dell'organo da parte di un Revisore dei conti o di un Professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti aziendali o dei consulenti del lavoro. Non è invece necessaria la predisposizione della perizia giurata prevista dall'art. 13, comma 2, D.L. 79/1997. Nel caso in cui il personale sia assunto con contratto a tempo indeterminato, si ritiene per motivi di semplificazione che sia fruibile nel costo residuo del lavoro (rigo IS7 del Modello IRAP 2021) e non nella specifica voce di costo di Ricerca e Sviluppo (rigo IS4 del Modello IRAP 2021).

Nota 20 - Costo del lavoro

Sono deducibili le spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato ai sensi del comma 4-octies dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997; in tale comma il riferimento è al "costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato" che quindi dovrà essere opportunamente calcolato.

Si può ritenere che tale costo sia pari alla sommatoria dei seguenti elementi tratti dal Conto Economico (vedasi OIC 12):

- B.9) a) Salari e stipendi;
- B.9) b) Oneri Sociali;
- B.9) c) Trattamento di Fine Rapporto;
- B.9) d) Trattamento di quiescenza e simili;
- B.9) e) Altri costi.

Nota 21 - Indennità riconosciuto a personale dipendente e collaboratori

Restano indeducibili con riferimento al personale assunto a tempo determinato ed ai collaboratori (a prescindere dalla collocazione in conto economico):

- (i) le somme erogate a titolo di indennità;
- (ii) le rimanenti spese non classificabili nella voce B9 quali ad esempio le indennità chilometriche, le diarie, le indennità di trasferta, le indennità di mancato preavviso, le

indennità per rischio, i premi aziendali, ecc..

Nota 22 - Ammortamento di marchi ed avviamento

Indipendentemente dall'imputazione a conto economico, le quote dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo (art. 5, comma 3 del D.Lgs 446/97).

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.

Pertanto, per tutte le imprese, il periodo minimo di ammortamento fiscale dei marchi e dell'avviamento è in ogni caso pari a 18 anni (corrispondente ad un'aliquota massima di ammortamento del 5,56%), indipendentemente dalla quota di ammortamento effettivamente stanziata a Conto economico.

Conseguentemente, se il periodo di ammortamento civilistico diverge da quello fiscale, occorre apportare apposite variazioni in aumento o in diminuzione nella determinazione della base imponibile IRAP.

Nota 23 - Rivalutazione beni immobili art. 15 D.L. 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 tale ultimo caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione hanno riconoscimento fiscale a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita e, quindi dal periodo di imposta 2013 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare. 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. Diversamente, nell'ipotesi di mancata opzione, occorre neutralizzare, con apposita variazione in aumento, le componenti rilevate nel conto economico in relazione ai maggiori valori fiscalmente non riconosciuti.

Nota 24 – Rivalutazione dei beni di impresa L. 104/2020 conv. dalla L. 126/2020

L'art. 110 del DL n. 104 del 14/8/2020 successivamente modificato dalla L. n. 126 del 13/10/2020 ha previsto la possibilità di rivalutare:

- i beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
- le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del c.c. costituenti immobilizzazioni;
- risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

È prevista la possibilità di iscrivere in bilancio il maggior valore sui beni senza che tale maggior valore abbia riconoscimento ai fini fiscali, in tal caso la rivalutazione è gratuita.

Nel caso di rivalutazione effettuata ai soli fini civilistici devono essere stanziati in bilancio le imposte differite passive sul maggior valore iscritto in bilancio.

La rivalutazione può essere eseguita distintamente per ciascun bene non essendo, dunque, necessario che essa debba riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Soggetti

- Società di capitali e enti commerciali residenti OIC-adopter;
- Società di persone commerciali, imprese individuali, enti non commerciali residenti e ai soggetti non residenti con S.O. in Italia.

Ambito temporale

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente al 14 ottobre 2020 a condizione che i beni materiali e immateriali e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

Imposta sostitutiva

Il maggior valore attribuito ai beni per effetto della rivalutazione può essere riconosciuto anche ai fini fiscali mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali pari al 3% da versare in un massimo di tre rate annue.

È, inoltre, prevista la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione, in tutto o in parte, con il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali pari al 10% da versare in un massimo di tre rate annue.

Nota 25 - Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio

Il comma 8 dell'art. 110 del DL n. 104/2020 reintroduce la disciplina del riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici ai fini IRPEF, IRES e IRAP, per tutte quelle poste di bilancio, iscritte nel bilancio al 31/12/2019 a causa di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali o rivalutazioni effettuate con rilevanza solo civilistica, per le quali può essere effettuata la rivalutazione.

La Legge di bilancio 2021, con l'inserimento del comma 8-bis, estende la disciplina del riallineamento anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio in corso al 31/12/2019.

Il valore oggetto di riallineamento è quello residuo al termine del periodo d'imposta 2020, al netto dell'ammortamento dell'esercizio.

È possibile anche con riferimento al singolo bene e non all'intera categoria omogenea, ma deve essere effettuato per l'intero valore disallineato.

Soggetti

- Società di capitali e enti commerciali residenti OIC-adopter;
- Società di persone commerciali, imprese individuali, enti non commerciali residenti e ai soggetti non residenti con S.O. in Italia;
- soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

Ambito temporale

Il riallineamento deve essere eseguito nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al

31/12/2019, ovvero nel bilancio relativo all'esercizio che si è chiuso al 31/12/2020.

Imposta sostitutiva

L'opzione per il riallineamento deve essere richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2020 e prevede:

il versamento di una imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP nella misura del 3%, da versare in un massimo di 3 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo del periodo d'imposta 2020.

Il riconoscimento fiscale del riallineamento è previsto a decorrere dall'esercizio successivo a quello nel quale il riallineamento è stato eseguito, ovvero dall'01/01/2021, per la deducibilità degli ammortamenti.

Per il calcolo delle plusvalenze/minusvalenze, il riallineamento ha effetto dal quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, ovvero dall'01/01/2024.

Nell'esercizio in cui si realizza il riallineamento si dovrà procedere all'eliminazione del fondo imposte differite precedentemente iscritto a fronte del disallineamento.

Il rilascio delle imposte differite deve avvenire nel bilancio in cui viene deciso il riallineamento:

- la decisione può già essere rilevata con effetto sul bilancio chiuso al 31/12/2020 (in tal caso il vincolo sul patrimonio netto dovrà essere deliberato nell'assemblea che approva il bilancio);
- la decisione può essere presa dopo l'approvazione del bilancio 2020 ma prima dell'invio della dichiarazione, con effetto sul bilancio che si chiuderà al 31/12/2021 (in tal caso il vincolo sul patrimonio netto potrà essere apposto mediante assemblea da tenersi entro il 31/12/2021).

Nota 26 – Sospensione degli ammortamenti

A seguito dell'emergenza sanitaria è stata introdotta (art. 60, co. 7-bis a 7-quinquies, D.L. n. 104/2020, convertito dalla L. n. 126/2020) la possibilità di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in deroga all'art. 2426, co. 1, n. 2) c.c., mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La disposizione sul piano operativo prevede la possibilità di non imputare a conto economico le quote di ammortamento di competenza dell'anno 2020 in maniera totale o parziale, allungando di un anno l'originario piano di ammortamento.

La norma non individua a che livello trova applicazione, se con riferimento al singolo cespite oppure all'intera classe di immobilizzazione; al riguardo l'OIC ritiene sia possibile applicare la deroga rispettivamente sui singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali.

A seguito della sospensione degli ammortamenti, è previsto l'obbligo di destinare ad una riserva di utili indisponibile un ammontare "corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata"; nel caso di utili 2020 non sufficienti, è possibile utilizzare riserve di utili o altre riserve disponibili già presenti nel bilancio. Infine, nel caso in cui anche le riserve disponibili non fossero sufficienti, il vincolo di indisponibilità deve essere rinviato agli esercizi seguenti.

Soggetti

Applicabilità esclusivamente ai soggetti OIC adopter

Ambito temporale

La disposizione si applica all'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020 e, pertanto, per i soggetti "solari", all'esercizio 2020.

Effetti fiscali

La sospensione civilistica degli ammortamenti effettuata nel Bilancio 2020 non si riflette sulla determinazione del reddito ai fini IRES e ai fini IRAP.

In particolare, l'art. 60, co. 7-quinquies, D.L. n. 104/2020, prevede che le quote di ammortamento non dedotte nel Conto economico, possano essere dedotte:

- ai fini IRES/IRPEF, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis del DPR n. 917/1986;
- ai fini IRAP, alle stesse condizioni e agli stessi limiti previsti dagli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del D.lgs. n. 446/1997 a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

La variazione temporanea che si genera tra risultato dell'esercizio e reddito imponibile/valore della produzione genera, dunque, una fiscalità differita passiva IRES e IRAP.

Nota 27 - Maggiori o minori valori emersi a seguito di conferimenti, fusioni o scissioni

In caso di operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda ex art. 176, TUIR, i maggiori (o i minori) valori civilistici presso la società incorporante o risultante dalla fusione, beneficiaria della scissione o 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. 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 (o minori) valori non riconosciuti fiscalmente (cfr Istruzioni al modello Irap). 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 28 - Rivalutazione dei beni di impresa L. 232/2016

In merito alla rivalutazione dei beni d'impresa (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) di cui all'articolo 1, commi 556 - 563, L.232/2016, si ricorda che tale norma prevede il differimento degli effetti fiscali del maggior valore rivalutato al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'iscrizione civilistica della rivalutazione (bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016) e, quindi, a partire dal periodo d'imposta 2019, 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 (2017-2018) - assumono rilevanza IRAP dal 2019, 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 2016 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 2017 al 2020) e un coefficiente d'ammortamento tabellare pari al 3%, il contribuente:

- negli esercizi 2017-2018, imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro che non assume rilevanza ai fini fiscali;
- negli esercizi 2019-2020 imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro, deducibile anche ai fini IRAP;
- dal 2021 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.

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 2016 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 5 anni (e, quindi, dal 2017 al 2021) e un coefficiente d'ammortamento tabellare pari al 3%, il contribuente:

- negli esercizi 2017-2018, imputa a conto economico un importo pari a 4.000 euro che non assume rilevanza ai fini fiscali;
- negli esercizi 2019-2021 imputa a conto economico un importo pari a 4.000 euro, deducibile anche ai fini IRAP;
- dal 2022 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 29 - Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali

L'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali (per natura e per destinazione), di cui all'art. 36, commi 7 e 7-bis, D.L. 223/2006, opera anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP (Agenzia delle Entrate circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 e Istruzioni al Modello IRAP).

Si ricorda che il suddetto comma 7 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) osservava 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.”*

Si precisa a tali che si intendono per industriali i fabbricati "destinati alla produzione o trasformazione di beni", tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi (art. 7 del DL 223/2006 e Agenzia delle Entrate circolare 19.1.2007 n. 1).

Nota 30 - Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali

Il tema, assai dibattuto in passato, del recupero delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali, non dedotte dalla base imponibile Irap nell’anno di appostazione in bilancio, è stato risolto a seguito dei chiarimenti recati dalla Circolare n. 26/E del 20/6/2012.

In particolare, la Circolare ha evidenziato un differente trattamento fiscale a seconda che si tratti di:

- beni acquisiti prima della data di entrata in vigore del nuovo regime IRAP e che a tale data presentavano disallineamenti tra il valore civilistico e fiscale (circolare n. 26/2012, par. 1.1);
- beni acquisiti dopo l’entrata in vigore del nuovo regime IRAP o beni acquisiti prima dell’entrata in vigore del nuovo regime IRAP che a tale data non presentavano disallineamenti civilistico/fiscali (circolare n. 26/2012, par. 1.2).

Con riferimento ai beni acquisiti prima della data di entrata in vigore del nuovo regime IRAP, che a tale data presentavano disallineamenti tra il valore civilistico e fiscale, tali disallineamenti sono deducibili dall’imponibile IRAP a partire dall’esercizio di svalutazione nel limite massimo della quota stabilita dal D.M. 31/12/1988, attraverso variazioni in diminuzione ai sensi dell’articolo 11bis D.Lgs. 446/97.

Diversamente, nel caso in cui l’ammortamento civilistico imputato a conto economico risulti pari a quello applicabile nei limiti della quota stabilita dal D.M. 31/12/1988, i maggiori valori fiscali

derivanti dal mancato riconoscimento IRAP delle svalutazioni residue, non recuperati durante la vita utile del bene, potranno essere recuperati a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, attraverso l'indicazione di variazioni in diminuzione.

Si ritiene inoltre, alla luce dei chiarimenti forniti dalla Circolare, che nel caso in cui gli ammortamenti civilistici siano inferiori agli ammortamenti tabellari applicati al valore ante svalutazione ed il contribuente decida di non operare le variazioni in diminuzione, i maggiori valori ai fini IRAP potranno essere recuperati solo in sede di realizzo del cespite (si veda esempio numerico alla Circolare n. 26 del 20/06/2012 par. 1.2).

Con riferimento ai beni acquisiti dopo l'entrata in vigore del nuovo regime IRAP oppure ai beni acquisiti prima dell'entrata in vigore del nuovo regime IRAP che a tale data non presentavano disallineamenti civilistico/fiscali, i connessi disallineamenti derivanti da svalutazioni fiscalmente non rilevanti si riassorbono attraverso l'indicazione in dichiarazione IRAP di variazioni in diminuzione nel corso del processo di ammortamento del bene; al riguardo viene introdotto un criterio di ammortamento contabile pari al valore contabile residuo (al lordo della svalutazione, cioè il net book value fiscale) ripartito sulla vita utile residua.

In pratica l'Agenzia delle Entrate consente di dedurre, sotto forma di variazioni in diminuzione, la differenza fra la maggiore quota di ammortamento che sarebbe stata imputata a conto economico in assenza della svalutazione civilistica e quella minore effettivamente imputata.

In base al principio di derivazione producono effetti fiscali anche le modifiche, ovvero le riduzioni, della vita utile residua (purché giustificabili civilisticamente).

Per quanto attiene, poi, alla decorrenza l'Agenzia delle Entrate ha affermato che: *“considerata l'incertezza interpretativa sul punto, il contribuente che nei periodi d'imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la presente circolare non abbia dedotto il maggiore ammortamento ai fini IRAP per l'importo massimo consentito, non è costretto ad aspettare la cessione del bene per recuperare l'ammortamento non dedotto, ma può farlo nei periodi d'imposta successivi tenendo conto delle indicazioni fornite con la presente circolare”*.

Tale precisazione si ricollega al fatto che, in precedenza nel testo della Circolare, si affermava che: *“qualora (il contribuente) non deduca l'intero maggior ammortamento fiscale rispetto a quello imputato a conto economico nel corso del processo di ammortamento, tale maggior valore può essere recuperato solo in sede di realizzo del cespite”*.

Con la successiva Risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013, l'Amministrazione finanziaria ha esaminato il trattamento fiscale da riservare alla svalutazione civilistica di un bene materiale strumentale ammortizzato civilisticamente utilizzando coefficienti di ammortamento inferiori a quelli massimi fiscali previsti dal DM 31/12/1998. Il caso esaminato fa riferimento ad un cespite al quale non risulta applicabile il regime IRAP previgente al 2008.

Anche con riferimento a tale fattispecie, richiamando quanto già affermato nella Circolare n. 26/E del 2012, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che qualora un bene strumentale sia svalutato

in bilancio in relazione ad una perdita durevole di valore e gli ammortamenti civilistici siano inferiori rispetto a quelli massimi fiscalmente deducibili, la svalutazione non dedotta deve essere riassorbita applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta) sulla base della vita utile residua del bene. Ne discende che la quota di ammortamento deducibile ai fini IRAP è pari ad una quota dedotta per derivazione, in quanto imputata al conto economico, e una quota dedotta attraverso una variazione in diminuzione nella dichiarazione IRAP. Nel documento è inoltre affermato che il riassorbimento fiscale della svalutazione deve iniziare nell'esercizio stesso in cui la svalutazione è contabilizzata.

Si rileva che l'interpretazione sopra commentata, sebbene rappresentata dai citati documenti di prassi, appare comunque non supportata dal testo letterale della previsione normativa (D.Lgs. n. 446/1997) che in merito nulla dispone e che, in virtù dell'applicazione del principio di "derivazione piena" dalle risultanze del bilancio, porterebbe a propendere per un eventuale riassorbimento fiscale della svalutazione tassata soltanto al momento di un eventuale realizzo del bene svalutato, ciò chiaramente a scapito del contribuente.

Nota 31 - Accantonamenti a fondi e relativo utilizzo

31.1 - 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, le Istruzioni al Modello IRAP2021, secondo un orientamento ormai consolidato, precisano 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 siano riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP, secondo la regola già enunciata.

31.2 - Svalutazione del magazzino

I principi ora enunciati nel punto 21.1 rendono particolarmente dubbio il trattamento ai fini IRAP delle svalutazioni del magazzino operate con riferimento alle voci obsolete o a lenta movimentazione quando tali rettifiche sono effettuate attraverso lo stanziamento di fondi di deprezzamento.

In merito si evidenzia che la nuova versione dell'OIC 13 (applicabile dai bilanci 2017) non prevede più espressamente la possibilità di rettificare il valore delle rimanenze con dei fondi, sebbene non lo vieti espressamente.

Peraltro, prevede al § 51 espressamente, che nella determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, occorre tener altresì conto del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro di magazzino.

Pertanto, una svalutazione operata a fronte di tali elementi ed in forza di un processo di stima che si fondi su criteri oggettivi dovrebbe considerarsi deducibile.

D'altro canto, dal punto di vista operativo, va evidenziato che:

- in base al principio contabile OIC 12 e all'Interpretativo 1, le rettifiche di valore relative alle svalutazioni e agli eventuali ripristini del valore originario delle rimanenze correggono direttamente le stesse rimanenze. In base a tale principio, quindi, le svalutazioni relative a rimanenze obsolete o "slow moving" vanno imputate alle corrispondenti voci A2, A3 o B11 del Conto Economico;
- le imprese con un numero rilevante di codici a magazzino spesso conducono un'analisi extra-contabile, ma puntuale, di ogni singolo codice/item o categoria omogenea per natura e per valore oggetto di deprezzamento. Successivamente, per semplicità di gestione, la contabilizzazione del deprezzamento di ogni singolo codice/item o categoria omogenea non avverrà codice per codice, ma unitariamente per il valore totale delle rettifiche con un'unica scrittura contabile. In tale caso, si ritiene che non si tratti di un accantonamento ad un fondo svalutazione/deprezzamento del magazzino, ma di una svalutazione di merci obsolete o a lento rigiro effettuata voce per voce, seppure in via extra-contabile e con percentuali di svalutazione, probabilmente diverse, per ciascun codice/item o categoria omogenea.

Sul punto sarebbe utile una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate in modo che ad un medesimo fatto aziendale (svalutazione conteggiata codice per codice) si possa applicare lo stesso trattamento fiscale (piena deducibilità IRAP), anche in presenza di modalità diverse di contabilizzazione: in un caso contabilizzazione della svalutazione per ogni singolo codice, nell'altro, unica contabilizzazione del totale delle rettifiche.

Nota 32 - Accantonamenti che fanno eccezione

Le aperture concesse dalla Circolare 20 giugno 2012 n. 26/E dell'Agenzia delle Entrate in materia di deducibilità ai fini IRAP di alcune particolari fattispecie di accantonamenti descritte ai n. 29 e 30 della tabella (per ripristino dei beni di azienda condotta in affitto e per costi di chiusura e post chiusura delle discariche) lasciano intravedere un filo logico comune.

Con riferimento alla prima fattispecie, si rileva che in caso di **affitto d'azienda**, nel quale non sia derogato il principio dell'art. 2561 cc, l'affittuario non può modificare la destinazione dell'azienda stessa e deve conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti che saranno restituiti. In tali casi è d'uso stanziare **accantonamenti**, determinati sulla base di elementi oggettivi e di valida documentazione **a fronte degli oneri che saranno sostenuti per il ripristino dei beni**, che vanno

contabilizzati nella voce B 13 del conto economico (documento interpretativo OIC n.1). Ai fini IRES tali costi sono deducibili se calcolati in base al disposto dell'art. 102 comma 8 TUIR (come chiarito da circolare n. 148/E del 26 luglio 2000). La circolare n. 26/E del 2012 ha chiarito che tali accantonamenti, anche se iscritti nella voce B13 del conto economico, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP nel periodo di competenza, ossia nell'esercizio dello stanziamento, da farsi valere mediante l'effettuazione di una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione (in quanto classificati in una voce non rilevante ai fini IRAP). E ciò sulla base della funzione economica degli stessi ("contrapporre ai ricavi conseguiti nell'esercizio l'onere relativo al ripristino dei beni affittati maturato nel periodo stesso") nonché del fatto che rispondono ad adempimenti specificatamente previsti nei principi contabili e la loro quantificazione è sottratta alla valutazione soggettiva degli amministratori. Inoltre, considerarne la rilevanza solo al momento della restituzione degli impianti, potrebbe comportarne l'indeducibilità di fatto, atteso che nell'esercizio della restituzione dell'azienda l'affittuario potrebbe non avere base imponibile sufficiente.

Nella circ. 9/11/2012 n. 31 Assonime ha analizzato il caso in cui il soggetto affittuario o usufruttuario contabilizzi i beni del compendio aziendale a valori attuali, coerentemente con l'obbligo di dover restituire l'azienda nel suo valore e nella sua capacità produttiva effettiva.

Assonime ha chiarito che tali accantonamenti (maggiore ammortamento), sebbene di regola risulterebbero di importo più elevato di quelli stanziabili sui valori storici, perché calcolati su valori patrimoniali di riferimento più elevati rispetto ai valori contabili iscritti dal dante causa, sono comunque deducibili per competenza (al momento cioè dello stanziamento a conto economico).

La seconda fattispecie riguarda l'**accantonamento dei costi di chiusura e post chiusura delle discariche** che viene effettuato nell'esercizio di competenza dei ricavi (cioè nella fase attiva della discarica) in funzione della percentuale di riempimento della stessa. Con la risoluzione n. 52 del 2 giugno 1998 era stata riconosciuta la deducibilità ai fini IRES dell'accantonamento. La circolare n. 26/E del 2012 ha considerato deducibili ai fini IRAP nell'esercizio in cui vengono stanziati anche i costi di chiusura e *post* chiusura della discarica, anche se imputati a conto economico come accantonamento a specifici fondi, utilizzando le voci B12 e B13. E ciò in considerazione dell'impossibilità materiale di dedurre i costi al momento del loro effettivo sostenimento a fronte della possibile assenza di ricavi alla chiusura della discarica (cfr. anche la Nota dell'Agenzia del 27.5.2010 n. 85997).

Per entrambe le fattispecie era stata fissata la deducibilità ai fini dell'IRES in base alle richiamate apposite interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Prima del 2008 e quindi della nuova IRAP queste interpretazioni esplicavano effetto anche ai fini dell'IRAP per via dell'omogeneità delle basi imponibili, e grazie al fatto che si trattava di accantonamenti iscritti nelle voci B12 o B13, voci che erano ricomprese nel perimetro contabile della base imponibile dell'IRAP.

Dal 2008, ai sensi della nuova IRAP, le voci B12 e B13 sono escluse dal perimetro contabile della base imponibile dell'IRAP, in quanto destinate in genere ad accogliere poste estimative e l'Agenzia delle

Entrate afferma la regola per cui la deducibilità è rinviata a quando saranno sostenuti i corrispondenti oneri con utilizzo dei fondi così accantonati.

Con la Circolare n. 26/E del 2012 l'Agenda ha fatto eccezione alla regola in base ad un ragionamento diverso, sostanzialmente comune alle due fattispecie:

1. La rilevanza dell'accantonamento ai fini IRES (per eccezione alla indeducibilità degli accantonamenti come regola) deve essere logicamente estesa anche all'IRAP.
2. Le spese che vengono accantonate non hanno natura estimativa, ma sono frutto di calcoli fondati su elementi oggettivi e valida documentazione, come riconosciuto dall'OIC.
3. La deducibilità serve ad assicurare la correlazione dei costi coi ricavi, evitando di lasciare i costi deducibili alla fine quando rischiano di non essere assorbiti per assenza di redditi imponibili.

Nota 33 - Indennità suppletiva di clientela

Gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, sulla base di quanto esposto nel principio contabile OIC n. 12 al par. 63, trovano collocazione 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 asserita dalla sentenza della quinta sezione civile della Corte di Cassazione 11 giugno 2009 n. 13506, dalla sentenza 11 aprile 2011 n. 8134 dalla stessa sezione V della Cassazione e da ultimo confermata dalla sentenza n.20946 del 6 agosto 2019. 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 n. 13506 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. Con la citata sentenza 8134 viene confermata la deducibilità per competenza, nell'esercizio di imputazione a conto economico, tenuto conto che a seguito della riformulazione dell'art. 1751 del Codice Civile, è venuta meno per effetto del D.Lgs. 303/1991, ogni distinzione fra indennità di scioglimento del contratto (obbligatoria perché di origine codicistica) ed indennità suppletiva di clientela (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità in parola.

Sempre ai fini IRES si è espressa, con la circ. n. 33 dell'8/11/2013, l'Agenda delle Entrate pronunciandosi a favore della deducibilità per competenza.

Sebbene il documento di prassi non abbia affrontato il trattamento di tali oneri ai fini IRAP, potrebbe comunque rappresentare un punto di partenza, uno spunto a conferma della deduzione ai fini IRAP per competenza.

Tale circolare, partendo dalla riformulazione dell'art. 1751 c.c. ha stabilito il venir meno della distinzione tra indennità di risoluzione del rapporto e indennità suppletiva di clientela, considerando di fatto entrambi gli accantonamenti stanziati sulla base di elementi certi e precisi e secondo

espresse disposizioni contrattuali.

Nota 34 - IVA non detratta su prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande

L'Agenzia delle Entrate, pur ribadendo il "carattere non inerente del costo rappresentato dall'IVA detraibile non detratta per effetto della mancata richiesta della fattura", ha ammesso "un'eccezione qualora la scelta di non richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione si basi su valutazioni di convenienza economico-gestionale" (cfr. la circolare n. 25/E del 19 maggio 2010).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la scelta deve essere comunque operata al momento di effettuazione dell'operazione, in quanto la possibilità di dedurre quale costo – nell'ambito dei richiamati limiti di convenienza – l'IVA non detratta è riservata ai casi in cui la fattura non sia stata emessa, e l'acquisto risulti documentato da scontrino o ricevuta fiscale. In altre parole, in presenza dell'emissione del documento fattura, al contribuente risulterebbe preclusa la possibilità di registrare il documento ai soli fini di contabilità generale senza porre in essere anche le registrazioni ai fini IVA.

Inoltre, il CNDCEC, con parere del 15/09/2011, ha individuato in merito il break-even di convenienza economico-gestionale a non operare la detrazione dell'IVA, in un importo pari a euro 33,00 (IVA inclusa) per singola fattura.

5. L'esposizione dei dati nel Modello IRAP 2021

Di seguito una breve rappresentazione della compilazione del modello IRAP 2021 (A - B rettificato di Conto Economico) e delle principali riprese in aumento e in diminuzione apportate alla base imponibile IRAP.

5.1 Quadro IC - Valori contabili derivanti dal Conto Economico

Il quadro IC deve essere utilizzato dalle società di capitali, enti commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP, per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione.

Il Quadro IC è suddiviso in sette sezioni:

- le prime sei sezioni attengono alla indicazione dei componenti positivi e negativi rilevanti, per le diverse categorie di soggetti, ai fini della determinazione del valore della produzione lorda;
- la settima sezione attiene alla determinazione del valore della produzione netta.

Con riferimento alla sezione 1 del quadro IC, nel successivo paragrafo viene brevemente illustrata la determinazione del valore della produzione lorda e la relativa rappresentazione in dichiarazione.

5.1.1 Sezione I – Imprese industriali e commerciali (art. 5, D. Lgs. 446/97)

La sezione I deve essere compilata dai soggetti che svolgono attività diverse da quelle finanziarie e assicurative (imprese industriali e commerciali in genere).

L'art. 5, comma 1, D.Lgs. 446/1997, stabilisce che per le società industriali e commerciali la base imponibile IRAP é costituita dalla differenza tra il valore e i costi della produzione, così come risultante dal conto economico dell'esercizio, determinata come segue:

1	+	A)	Valore della produzione
2	-	B)	Costi della produzione
3	+	B9)	Costi per il personale
4	+	B10 c)	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
5	+	B10 d)	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
6	+	B12)	Accantonamento per rischi
7	+	B13)	Altri accantonamenti
8	+		Oneri di natura straordinaria derivanti da trasferimento d'azienda o di rami d'azienda
9	-		Proventi di natura straordinaria derivanti da trasferimento d'azienda o di rami d'azienda

Per la compilazione dei rigi della Sezione I, occorre indicare i valori contabili dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile, occorre procedere alla riclassificazione dei componenti secondo il suddetto schema. Nel caso in cui un componente positiva o negativa di reddito sia irrilevante ai fini IRAP, ma sia iscritta in una voce di conto economico rientrante nella determinazione della base imponibile, tale componente reddituale dev'essere esclusa dalla determinazione dell'imposta (es.: accantonamenti classificati per natura in una voce differente da B12 o B 13 di conto economico).

Anche con riferimento ai soggetti *IAS-adopter*, risulta applicabile il co. 5, art. 5 del D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997, considerato che tale comma fa riferimento in generale ai *"criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa"*.

Nel Quadro IC, Sezione I, occorre in particolare indicare:

- Con riferimento ai ricavi:
 - rigo IC1: i ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività esercitata;
 - rigo IC2: l'importo complessivo delle variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
 - rigo IC3: l'importo delle variazioni dei lavori in corso su ordinazione; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali) l'importo deve essere preceduto dal segno meno;

- rigo IC4: gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni;
 - rigo IC5: gli altri ricavi e proventi ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio;
 - rigo IC6: il totale dei componenti positivi indicati nei rigi da IC1 a IC5.
- Con riferimento ai costi:
 - rigo IC7: i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
 - rigo IC8: i costi per servizi;
 - rigo IC9: i costi per il godimento di beni di terzi;
 - rigo IC10: gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
 - rigo IC11: gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali;
 - rigo IC12: l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
 - rigo IC13: gli oneri diversi di gestione;
 - rigo IC14: il totale dei componenti negativi indicati nei rigi da IC7 a IC13.

5.2 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in aumento

Nei Righi IC43-51 della Sezione IV del Quadro IC devono essere indicate le variazioni in aumento dell'imponibile IRAP.

Le principali variazioni in aumento sono di seguito descritte.

Variazioni in aumento al modello IRAP 2019 – Righi da IC43 a IC 51		Nota
IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446	1
IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing	2
IC45	Svalutazioni e perdite su crediti	3
IC46	Imposta municipale propria	4
IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	5
IC49	Interessi passivi indeducibili	6
IC50	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC	7
IC51	Altre variazioni in aumento	8
IC52	Totale variazioni in aumento	9

Nota 1 - Compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Nel rigo IC43 devono essere indicati i componenti negativi indeducibili di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), D.Lgs. 446/97, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP.

In particolare, si devono indicare:

- 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'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), TUIR (che costituiscono quindi redditi diversi per il percettore);
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50, co. 1, lettera c-bis del TUIR, a meno che la prestazione sia resa da un soggetto, residente o non residente, nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 50 del TUIR; l'ineducibilità ai fini dell'IRAP dovrebbe riguardare esclusivamente le ipotesi reddituali di cui al menzionato articolo, in cui sia possibile rinvenire una prestazione lavorativa, come, per esempio, nel caso di indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ovvero di somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale se il beneficiario non è legato da rapporto di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c) dell'art. 53, co. 2, TUIR.

Relativamente ai compensi derivanti dallo svolgimento dell'attività di amministratore e di sindaco di società o enti (in applicazione dei chiarimenti di cui alla Circolare n. 105/E del 12/12/2001):

- per quanto attiene l'attività di amministratore di società, l'attrazione dei compensi tra quelli derivanti dall'attività professionale svolta si ha:
 - quando gli ordinamenti professionali comprendono espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di aziende (ad es. dottori commercialisti e ragionieri), ovvero,
 - 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 es. 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.

Relativamente al compenso derivante dallo svolgimento dell'attività di sindaco di società:

- di norma esso è considerato reddito di collaborazione coordinata e continuativa;
- laddove questa sia svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista il 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, co. 1, TUIR. Per l'erogante i connessi costi sono deducibili ai fini IRAP;

- laddove questa sia svolta da un Revisore contabile (né ragioniere, né dottore commercialista) il compenso viene annoverato tra i compensi per i soggetti con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, indeducibile ai fini IRAP per l'erogante (Risoluzione n. 56/E del 27/2/2002).

Nota 2 - Quota interessi del leasing

Nel rigo IC44 è indicata la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS possono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato dall'articolo 1 del D.M. 24 aprile 1998 (Circolare n. 19/E del 21 aprile 2009 e Circolare n. 17/E del 29 maggio 2013).

Di seguito la variazione in aumento rientrante nel rigo desunta dalla tabella di cui al par. 4:

1. Quota di interessi su leasing come determinabili da contratto o in base al D.M. 24/4/1998

Nota 3 - Perdite e svalutazioni crediti

Nel rigo IC45 sono indicate le perdite e le svalutazioni su crediti.

Con riferimento alle perdite su crediti, la Corte di Cassazione, il 20 maggio 2011, con sentenza n. 11217 ha sottolineato che risulta deducibile, ai fini IRAP, il componente negativo di reddito derivante da una minore riscossione per effetto di un accordo tra le parti (transazione) in base al quale è stato ridotto il prezzo definitivo del servizio prestato o del bene.

Nota 4 – IMU

Nel rigo IC46 deve essere indicata l'Imposta Municipale Unica (IMU) di cui all'art. 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, nonché l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano e l'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento.

Di seguito la variazione in aumento rientrante nel rigo desunta dalla tabella di cui al par. 4:

1. Imposta Municipale Unica (IMU).

Nota 5 - Ammortamento di marchi ed avviamento

Nel rigo IC48 devono essere indicate le quote indeducibili relative all'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento; tale indeducibilità è misurabile nella differenza tra l'ammortamento risultante dal Conto Economico e un diciottesimo del costo laddove l'ammortamento del costo imputato a Conto Economico risulti iscritto in misura superiore al predetto limite.

Di seguito la variazione in aumento rientrante nel rigo desunta dalla tabella di cui al par. 4:

1. Quote di ammortamento dei marchi e dell'avviamento iscritte in eccedenza a conto economico rispetto ad 1/18 del costo di acquisizione

Nota 6 - Interessi passivi

Il rigo IC49 trova applicazione per le banche, gli altri enti e società finanziari e le holding industriali. In tale rigo è indicata la quota indeducibile degli interessi passivi, ed oneri assimilati, determinata ai sensi dell'articolo 82, comma 3, D.L. 112/2008 nella misura del 4% dell'ammontare degli interessi passivi e degli oneri assimilati.

Nota 7 – Soggetti IAS e applicazione dei nuovi OIC

Il rigo IC50 è dedicato ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS) e i nuovi principi contabili nazionali (OIC) per accogliere, principalmente, i componenti positivi di reddito rilevanti ai fini IRAP e imputati direttamente a patrimonio netto.

Nota 8 - Altre variazioni in aumento

Nel rigo IC51 sono indicate le altre variazioni in aumento che il modello non accoglie nei righi sopra esaminati (da IC43 a IC50).

Di seguito le variazioni in aumento rientranti nella voce desunte dalla tabella di cui al par. 4:

1. Oneri finanziari e spese per il personale capitalizzati senza transitare dal conto economico
2. Contributi erogati a norma di legge se non iscritti in una voce di ricavo rilevante ai fini IRAP e non correlati a voci di costo non deducibili
3. Quote di ammortamento connesse a rivalutazioni ex art. 15 del D.L. 185/2008 per il quale non si è fatto ricorso all'affrancamento per opzione
4. Quote di ammortamento relative ai maggiori valori dei beni iscritti a seguito di operazioni straordinarie per cui non si è effettuato l'affrancamento
5. Ammortamenti connessi alle aree sottostanti i fabbricati strumentali o pertinenze del fabbricato strumentale (variazione criticata da Assonime)
6. Quote capitale nei canoni di locazione finanziaria connesse alle aree sottostanti i fabbricati strumentali o pertinenze del fabbricato strumentale (variazione criticata da Assonime)
7. Accantonamento ad un fondo per rischi e altri accantonamenti effettuati in voci diverse da B12 e B13
8. Maggiori valori emersi a seguito di conferimenti, fusioni o scissioni.

Alcune altre variazioni in aumento da indicarsi nel presente rigo non illustrate nella tabella di cui al par. 4:

- Spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per i lavoratori distaccati o interinali, qualora classificate in voci diverse dalla voce B9;
- Costi non inerenti all'attività d'impresa.

Nota 9 - Totale delle variazioni in aumento

Il rigo IC52 rappresenta l'importo complessivo delle variazioni in aumento apportate alla base imponibile IRAP e contenute nei righi da IC43 a IC51.

5.3 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in diminuzione

Nella Sezione IV del Quadro IC, nei Righi da IC53 a IC57 devono essere indicate le variazioni in diminuzione dell'imponibile IRAP.

Variazioni in diminuzione al modello IRAP 2019 – Righi da IC53 a IC58		Nota
IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili	1
IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento	2
IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC	3
IC57	Altre variazioni in diminuzione	4
IC58	Totale variazioni in diminuzione	5

Le principali variazioni in diminuzione sono di seguito descritte.

Nota 1 - Utilizzo dei fondi

Nel rigo IC53 devono essere indicati i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempreché detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP (Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, Risposta 9.2). La deducibilità di tali oneri è subordinata al fatto che tali oneri non siano stati già dedotti nei precedenti esercizi in sede di iscrizione dei relativi fondi.

Di seguito le variazioni in diminuzione rientranti nel rigo desunte dalla tabella di cui al par. 4:

1. Insussistenze e sopravvenienze attive relative a componenti iscritte a C.E. non dedotte al momento dell'iscrizione originaria come nel caso di fondi per rischi non dedotti;
2. Utilizzo di un fondo per rischi e di altri accantonamenti connessi a componenti rilevanti ai fini IRAP.

Nota 2 - Ammortamento di marchi ed avviamento

Nel rigo IC55 devono essere indicate le quote deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, nonché, per i soggetti IAS, del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita, qualora non imputate a conto economico.

Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico; 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, e ciò in deroga al principio di derivazione della base imponibile IRAP dalle voci rilevanti del conto economico.

Nota 3 - Soggetti IAS e applicazione dei nuovi OIC

Il rigo IC56 è dedicato ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS) e i nuovi principi contabili nazionali (OIC) per accogliere, principalmente, i componenti negativi di reddito rilevanti ai fini IRAP e imputati direttamente a patrimonio netto.

Nota 4 - Altre variazioni in diminuzione

Nel rigo IC57 sono indicate le altre variazioni in diminuzione che il modello non accoglie nei righe sopra esaminati (da IC53 a IC56).

Di seguito le variazioni in diminuzione rientranti nel rigo desunte dalla tabella di cui al par. 4:

1. Spese per servizi bancari iscritti in voci non rilevanti del conto economico ai fini IRAP ma classificabili in voci rilevanti
2. Quote di ammortamento non dedotte fino all'esercizio 2007 ove l'ammortamento effettuato risulti inferiore al coefficiente tabellare stabilito con D.M. 31/12/1988, nel limite massimo di quest'ultimo
3. Quote di ammortamento non dedotte fino all'esercizio 2007 deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento nel limite del coefficiente tabellare stabilito con D.M. 31/12/1988 o in sede di determinazione della plusvalenza/minusvalenza
4. Svalutazione beni materiali – si veda la nota 17 relativa al punto n.25 della tabella
5. Svalutazione beni immateriali – si veda il punto n. 26 della tabella
6. Svalutazione magazzino di beni merce effettuata ante 2008 non dedotta, da dedursi nell'esercizio di cessione dei beni oggetto della svalutazione

Alcune altre variazioni in diminuzione da indicarsi nel presente rigo non illustrate nella tabella di cui al par. 4:

- Importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi);
- Quota parte del corrispettivo ricevuto per lavoro interinale (corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi);
- Sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP.

Nota 6 - Totale delle variazioni in diminuzione

Il rigo IC58 rappresenta l'importo complessivo delle variazioni in diminuzione apportate alla base imponibile IRAP e contenute nei righe da IC53 a IC57.