Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Studio

Bilancio 2011 e seguenti per soggetti non IAS. IRAP per le società industriali, commerciali e di servizi. Punti aperti e casi dubbi

Settembre 2012

A cura della Commissione

"IMPOSTE DIRETTE E REDDITO D'IMPRESA"

Presidente

Franco Vernassa

Componenti

Cosimo Cavalluzzo
Riccardo Giorgetti
Andrea Maggio
Marco Magnoni
Mauro Nicola
Dennis Pini
Stefano Pugno
Emanuele Re
Antonio Ventrella

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega	Diritto Tributario e Rapporti con l'Amministrazione Finanziaria
Consigliere Delegato	*Paolo Moretti*
Consigliere Co-Delegato	*Stefano Marchese*

Indice

1. Premessa e scopo..... 4

1.1 La prassi dell'Agenzia delle Entrate e delle Associazioni di categoria 4

1.2 La modulistica 5

2. I principi base della nuova disciplina 5

2.1 Principio di diretta derivazione del conto economico 5

2.2 Principio di correlazione.....5

2.3 Principio di irrilevanza delle norme IRES 5

2.3.1 Componenti positivi 6

2.3.2 Valutazioni.....7

2.3.3 Componenti negativi.....7

3. Il regime transitorio 8

4. Punti aperti e casi dubbi..... 9

4.1 Tabella di sintesi.. 10

4.2. Note alla tabella 19

5. L'esposizione dei dati nel Modello IRAP 2012 39

5.1 Quadro IC - Valori contabili derivanti dal Conto Economico 39

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 40

5.3 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in diminuzuione.....45

Bilancio 2011 e seguenti per soggetti non IAS.
IRAP per le società industriali, commerciali e di servizi.
Punti aperti e casi dubbi [1]

1. Premessa e scopo

L'art. 1, commi 50-51, L. 244/2007, ha profondamente innovato la disciplina riguardante la determinazione dell'imponibile IRAP.
Lo scopo del presente lavoro[2] è quello di:

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

Non sarà oggetto del lavoro la determinazione della base imponibile delle banche ed altre società ed enti finanziari (art. 6, comma 1, D.Lgs. 446/97), 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

Successivamente all'emanazione della citata L. 244/2007, l'Agenzia delle Entrate ha diffuso alcuni documenti per chiarire aspetti dubbi sulla determinazione della base imponibile IRAP, che di seguito verranno citati:

- Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008;
- Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009;
- Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009;
- Circolare n. 39/E del 22 luglio 2009;
- Circolare n. 25/E del 19 maggio 2010;
- Circolare n. 38/E del 23 giugno2010;
- Circolare n. 26/E del 20 giugno 2012;
- Risoluzione n. 2/DPF del 19 febbraio 2008;
- Risoluzione n. 25/E del 30 gennaio 2009;

---

[1] Per la redazione del presente documento si ringrazia il Gruppo di lavoro del reddito d'impresa dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Torino Ivrea Pinerolo, 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 Maggiora, 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).

[2] 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. 248/E del 17 settembre 2009;
- Risoluzione n. 54/E del 22 giugno 2010.

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 e 15/2011.

1.2 La modulistica

Il presente lavoro utilizzerà anche le istruzioni e la modulistica IRAP 2012 relativa al periodo d'imposta 2011 disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

2. I principi base della nuova disciplina

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

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

Di seguito un breve commento dei tre principi.

2.1. Principio di diretta derivazione dal conto economico

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

A seguito dell'abrogazione dell'art. 11-bis, D.Lgs. 446/1997, ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP non rilevano più le norme del TUIR (nella Circolare n. 26/E del 2012 si parla di "*sganciamento del tributo regionale dall'imposta sul reddito*"). Si noti che nella Relazione illustrativa alla L. 244/2007, che ha apportato tale modifica alla previgente disciplina IRAP, viene

chiaramente affermato che "*Il nuovo sistema […] segna uno sganciamento del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto […] eliminando nell'IRAP le variazioni fiscali […]*".
Ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, non operano ai fini IRAP le disposizioni previste dall'art. 115, comma 11, e dall'art. 128 del TUIR, in materia di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili, nei casi, rispettivamente, di trasparenza societaria e di consolidato nazionale.
Di seguito si esaminano gli effetti dell'irrilevanza delle norme IRES nella determinazione della base imponibile IRAP.

2.3.1 Componenti positivi

Per quanto attiene i componenti positivi:

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

[3] L'irrilevanza delle norme sul transfer price ai fini IRAP discende da due principi base della disciplina IRAP: quello di diretta derivazione della base imponibile IRAP dalle rilevazioni di bilancio (§ 2.1.), e quello relativo allo sganciamento dell'IRAP dall'IRES (§ 2.3.). A conferma, merita notare che nel Modello IRAP non vi è alcun riferimento a tale disciplina, né è previsto un rigo per monitorare le componenti positive e negative derivanti da operazioni con parti correlate, come invece previsto ai fini IRES.
Nella Circolare del 15/12/2010 n. 58, concernente gli "*Oneri documentali in materia di prezzi si trasferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter del D.Lgs. 18/12/1997, n. 41"*, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la predisposizione della documentazione riguardante il transfer price attribuisce un beneficio che *"consiste nell'esclusione dell'applicazione della sanzione prevista dal comma 2-ter dell'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di infedeltà della dichiarazione (nonché per ragioni di coerenza sistematica, delle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP*)". Nella specie, si è dell'avviso che tale richiamo della citata circolare n. 58/E/2010 all'Irap debba intendersi riferito ai periodi d'imposta anteriori alla L. n. 244/2007, pure "coperti" dal regime dei cd. "oneri documentali" di cui all'art. 26 del D.L. n. 78/2010, per i quali erano applicabili a pieno titolo le norme IRES. Peraltro, l'Assonime nella Circolare 15/2011 evidenzia sul punto che, pur in assenza di un supporto normativo, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di mantenere la linea interpretativa già in precedenza assunta, applicando all'Irap alcune regole proprie del reddito di impresa, tra cui quella di cui all'art. 110, comma 7, TUIR. Sempre Assonime (nota

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'ICI e a decorrere dal 01.01.2012 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: fino al 2007, il previgente art. 11, comma 2, D.Lgs. 446/97, stabiliva che erano deducibili le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e di collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative; la Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 (§ 1.4) ha sostanzialmente confermato l'impostazione precedente, ritenendo ancora deducibili le 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))[4];
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;

---

47 ivi) segnala comunque in proposito che "*Peraltro, secondo taluni, non è del tutto chiaro se il riferimento generico all'IRAP possa essere limitato ai soli periodi ante 2008*".

[4] Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 10 della tabella del paragrafo 4.

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[5];
i) art. 103: gli ammortamenti civilistici dei beni immateriali; é consentita la deduzione delle quote di ammortamento del costo di acquisizione dei marchi d'impresa e dell'avviamento, in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico;
j) art. 108, commi 1 e 2: le spese relative a più esercizi (ricerca e sviluppo; pubblicità e propaganda);
k) art. 108, comma 2: le spese di rappresentanza, anche oltre il limite di congruità di cui all'art. 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008, ed indipendentemente dalle qualificazioni contenute nel predetto D.M.[6];
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. 110, commi 10-12bis: i costi sostenuti nei confronti degli stati Black list;
o) art. 164: i costi e gli ammortamenti relativi alle autovetture. [7]

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.

[5] Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 10 della tabella del paragrafo 4.
[6] Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 10 della tabella del paragrafo 4.
[7] Sul punto si veda quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria in merito all'inerenza e riportato nella nota 10 della tabella del paragrafo 4.

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 ed i casi dubbi

La tabella riepiloga i punti aperti o i casi dubbi nella determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti non IAS.
La tabella è divisa in colonne che contengono la fattispecie problematica, la norma di riferimento o innovativa, la prassi ed i chiarimenti, le osservazioni e le note che sono esplicitate in modo più diffuso al termine della tabella.

4.1 Tabella di sintesi

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
1	Trattamento ai fini IRAP degli oneri finanziari e delle spese per il personale capitalizzati	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, 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 ed i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico riguardanti la capitalizzazione dei costi sopra citati concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.	1
2	Plusvalenze/minusvalenze da cessione beni	C.M. 27/2009	Rilevano.	2
3	Plusvalenze/Minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili non strumentali	Istruzioni Modello IRAP, Assonime n. 25/2009	Determinazione sulla base del valore fiscale dell'immobile.	3
4	Contributi erogati a norma di legge		Conferma delle regole precedenti.	4
5	Proventizzazione fondi non dedotti		Detassazione.	5
6	Minori ricavi da ridefinizione pattizia del prezzo	Cassazione n. 11217 del 5 gennaio 2011	Rilevano (costi compresi).	
7	Transazione su crediti	Risposta MAP durante la Diretta del 23/9/ 2010	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.	6

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
8	Credito d'imposta per le attività di ricerca industriale istituito dall'art. 1, commi 280 e 283, L. 296/2006.		Non é tassato ai fini IRAP per espressa previsione di legge.	
9	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.	7
10	Derivati su commodities	Assonime n. 27/2010	Rilevano in base al principio di derivazione.	
11	Risarcimenti assicurativi	Istruzioni Modello IRAP	Rilevano.	8
12	Spese per servizi bancari		Deducibili se classificabili in voci di C.E. rilevanti ai fini IRAP.	9
13	Compensi amministratore o sindaco		Non rilevano se rientrano nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.	10
14	Indennità chilometriche	C.M. 27/2009	Indeducibili: in generale non rilevano le indennità e tutti gli elementi che costituiscono retribuzione lorda.	
15	Spese per servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa (scarpe, tute…)	C.M. 27/2009	Deducibili.	11
16	Costi per fringe benefits	C.M. 263/E/1998	Deducibili.	12
17	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.	13

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
18	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.	14
19	Ammortamento dell'avviamento e dei marchi		Deducibile, anche se non imputato a conto economico, nel limite di un diciottesimo del costo sostenuto.	15
20	Ammortamenti beni materiali eccedenti i coefficienti tabellari ex DM 31.12.1988	C.M. 27/2009, Istruzioni Modello IRAP 2010, Assonime n. 25/2009	Ammortamenti non dedotti fino all'esercizio 2007: deduzione a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, entro i coefficienti tabellari del DM 31/12/1988 ovvero in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale. Secondo Assonime, deducibili anche durante il periodo di ammortamento, ove l'ammortamento sia inferiore ai limiti tabellari. Si può giungere a tale conclusione includendo nel concetto di quote di cui all'art. 1, co. 51 della L. 244/2007 anche le quote di ammortamento in oggetto.	

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
21	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti da rivalutazione beni immobili ex art. 15, D.L. 185/2008	C.M. 11/E del 19 marzo 2009	Occorre valutare la necessità di neutralizzare fiscalmente i maggiori ammortamenti.	16
22	Ammortamenti su maggiori o minori valori dei beni derivanti da operazioni straordinarie	C.M. 27/2009 Assonime 25/2009 e 41/2009	Maggiori valori: 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 a*rt. 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. Minori valori: irrilevanti; pertanto, la beneficiaria potrà calcolare gli ammortamenti tenendo conto del maggior valore fiscale che avevano i beni prima dell'operazione straordinaria.	17
23	Ammortamenti dei maggiori valori derivanti da rivalutazione di beni materiali ex L. 266/05	C.M. 36/2009	Gli ammortamenti non dedotti nel 2006 e nel 2007 sono deducibili terminato l'ammortamento civilistico, nei limiti dei coefficienti tabellari del D.M. 31/12/1988.	18
24	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	Tali quote sono indeducibili secondo l'Agenzia delle Entrate. Tale posizione è stata criticata da Assonime sulla base della rilevanza della corretta applicazione dei principi contabili adottati.	19

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
25	Svalutazioni beni materiali: stanziamento e deduzione	C.M. 27/2009 C.M. 26/2012 (§ 1) Assonime 25/2009	Stanziamenti operati prima del 2008 e non dedotti: 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 sarà recuperabile a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico. In caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale si può tenere conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte. Stanziamenti operati a partire dal 2008 e non dedotti: La Circolare n. 26/E del 20/6/2012, confermando quando 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. In caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale si tiene conto del maggior valore fiscale derivante dalle svalutazioni non dedotte.	20

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
26	Svalutazioni beni immateriali	C.M. 27/2009 C.M. 26/2012 (§ 2) Assonime 25/2009	Stanziamenti operati prima del 2008 e non dedotti: 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. Stanziamenti operati a partire dal 2008 e non dedotti: è applicabile la stessa regola prevista per gli stanziamenti ante 2008 (circ. n. 26/E a conferma di Assonime).	
27	Accantonamenti a fondi per rischi e Altri accantonamenti (B12 e B13) e relativi utilizzi	C.M. 12/2008 paragrafo 9.2; C.M. 27/2009	Il costo è deducibile al momento dell'utilizzo del fondo se riferibile a componenti rilevanti ai fini IRAP.	21.1
28	Svalutazione magazzino	C.M. 27/2009 Assonime 25/2009	La svalutazione dei beni merce effettuata ante 2008 e non dedotta perché ha comportato la determinazione di valori inferiori ai limiti ex art. 92 TUIR rileva al momento della cessione dei beni (ovvero prima in caso di riprese di valore). La svalutazione dei beni merce effettuata a partire dal 2008 rileva ai fini IRAP anche se ha comportato la determinazione di valori inferiori ai limiti ex art. 92 TUIR.	21.2

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
29	Accantonamenti al fondo ripristino dei beni di azienda condotta in affitto (B13) 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 B 13 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.	22 22
30	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.	22
31	Accantonamento indennità suppletiva		Deducibile per competenza alla luce del documento interpretativo 1 dell'OIC e della sentenza n. 13506 dell'11/6/2009 della Corte di cassazione.	23

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
32	Indennità su avviamento (escomio)		L'indennità su avviamento (escomio) riconosciuta ad altro soggetto, se iscritta nella voce B14 del Conto Economico, è deducibile ai fini IRAP.	
33	Imposta Municipale Unica (IMU)	Circolare DEF n. 3/2012 (§ 12)	Ai sensi dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, confermato dall'art. 13, comma 13, D.L. 2012/2011, l'IMU è indeducibile ai fini IRAP (oltre che ai fini IRES).	24
34	Sanzioni e multe		Deducibili per derivazione, se inerenti civilisticamente (irrilevanza norme IRES).	
35	Differenze passive/attive nella giacenze di cassa (imprese della grande distribuzione)	R.M. 54/2010	Deducibili/imponibili.	
36	Sconti finanziari(pagamenti pronta cassa)	CTR Piemonte sentenza n. 2 dell'11 gennaio 2011	Irrilevanti perché imputati alla voce C17.	
37	Quota interessi leasing	C.M. 19/2009 § 2.2.3.	Indeducibile come determinabile da contratto o in base al D.M. 24 aprile 1998.	
38	Attualizzazione crediti/debiti in base al § D. III del Principio contabile OIC n. 15		Rilevante in base al principio di derivazione; di conseguenza, la componente finanziaria così evidenziata non concorre a formare la base imponibile IRAP.	

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
39	Operazioni di acquisto a termine di valuta	Risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2009	In base al principio di diretta derivazione e per la parte riferibile ai componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP, la corretta applicazione dei principi contabili adottati comporta che assumono piena rilevanza le rilevazioni contabili e le valutazioni di bilancio operate con riferimento ad operazioni di acquisto a termine di valuta.	
40	Rivalutazioni straordinarie del magazzino	Istruzioni al modello IRAP 2012	Secondo il principio di correlazione, rientrano nella base imponibile le rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, classificate nella voce E20. In proposito, è opportuno precisare che nella predetta voce E20 devono essere indicati, più in generale, i componenti straordinari conseguenti a mutamenti dei principi contabili adottati (ad esempio, a seguito del passaggio dal LIFO al FIFO nella valutazione delle rimanenze di magazzino).	
41	Plusvalenza o minusvalenza da cessione di azienda	C.M. 27/2009	Non rileva.	
42	Resi e sconti	Istruzioni al modello IRAP 2012	Secondo il principio di correlazione, rientrano nella base imponibile i resi e sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, classificati nella voce E21 del conto economico.	
43	Proventi ed oneri estranei alla ordinaria attività d'impresa	Risoluzione n. 25/2009	Non rilevano.	25

n.	Fattispecie	Prassi e circolari di categoria	Osservazioni	Note
44	Remunerazione consolidato IRES		Non rileva.	26
45	ACE		La deduzione ACE non rileva ai fini	
46	Deduzioni extra-contabili pregresse se non affrancate (quadro EC)		Tassazione in 6 esercizi	27
47	Distribuzione riserve vincolate al Quadro EC		Tassazione.	28

4.2 Note alla tabella

Nota 1 (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;
- i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico riguardanti la capitalizzazione dei costi sopra citati concorrono 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 2 (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 nella risposta ad un interpello citata nel Sole 24 Ore del 24 marzo 2011 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.

Nota 3 (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 4 (Contributi)

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

I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione, sempre che l'esclusione dalla

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

Nota 7 (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.

Nota 8 (Risarcimenti assicurativi)

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

Nota 9 (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 10 (Compensi amministratori o sindaco)

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

- per quanto attiene l'attività di amministratore di società, l'attrazione dei compensi in parola tra quelli derivanti dall'attività professionale svolta si ha:

(i) quando gli ordinamenti professionali comprendono espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di aziende (come si verifica, ad esempio, per i dottori commercialisti e ragionieri); ovvero,

(ii) quando anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito dell'ordinamento professionale, il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società o ente che esercita un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale (ad esempio, nel caso di un ingegnere edile che amministra una società di ingegneria o di costruzioni).

In caso di attrazione, il compenso corrisposto risulta, quindi, classificabile tra i redditi di lavoro autonomo e come tale diviene deducibile ai fini IRAP;

- il compenso derivante dall'attività di sindaco di società è di norma considerato reddito di collaborazione coordinata e continuativa; tuttavia, se l'attività di sindaco di società è svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista, tale compenso concorre a formare la base imponibile ai fini IRAP del soggetto che riceve detti compensi, in quanto rientra tra i redditi dell'attività professionale di cui all'art. 53, comma 1, TUIR, svolta dal ragioniere o dal dottore commercialista. In tale secondo caso, per l'erogante i connessi costi sono deducibili ai fini IRAP. Con la Risoluzione n. 56/E del 27 febbraio 2002, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non si può considerare sufficiente, ai fini dell'attrazione nel reddito di lavoro autonomo, la sola iscrizione nel Registro dei revisori contabili, nonché il mero esercizio della funzione di revisore contabile; pertanto, il compenso sindacale erogato a Revisori contabili non ragionieri o non dottori commercialisti, rientrando tra i compensi da collaborazione coordinata e continuativa, è indeducibile ai fini IRAP.

Nota 11 (Spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per i lavoratori distaccati o interinali, qualora classificate in voci diverse dalla voce B9)

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

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

- che il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è deducibile solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi;
- che gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile; nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

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

- ha affermato che "*L'impianto normativo dell'IRAP [...] è strutturato in modo da rendere indeducibili in capo al soggetto passivo quei costi che non costituiscono, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore*". Assonime, in merito, osserva che *"è chiaro che questa è un'affermazione meramente di principio, in quanto le prestazioni in questione potrebbero essere rese, in ipotesi, anche da soggetti terzi che non abbiano soggettività IRAP e che, pertanto, potrebbero non assoggettare ad imposizione IRAP il corrispettivo ricevuto dall'impresa datrice di lavoro*." (Circolare n. 25/2009)
- ha chiarito che le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuano ad essere deducibili, nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente, e ciò pur dopo l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 11, D.Lgs. 446/97.

Di conseguenza, è stato inoltre precisato:

- che le spese per il personale dipendente non classificabili in B9, ma in altre voci del conto economico (per esempio, B6 o B7 per: mensa, tute, trasporto collettivo, trasferte, 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;
- che restano indeducibili, come nella previgente formulazione della norma:
  (i) le somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità;
  (ii) tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda;
  (iii) le rimanenti spese per il personale dipendente non classificabili nella voce B9, diverse da quelle indicate al punto precedente (per esempio, le indennità chilometriche, le

diarie, le indennità di trasferta, le indennità di mancato preavviso, le indennità per rischio, i premi aziendali, ecc.).

Nota 12 (Costi per fringe benefits)

Con la circolare n. 263/E-III- 6 -172563 del 12 novembre 1998 - punto 2.3, l'Agenzia delle Entrate - circa il trattamento dei costi per "fringe benefits" - ha chiarito che "*…in base al disposto dell'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 446 del 1997, i costi classificabili per natura nelle voci di conto economico espressamente richiamate da tale norma assumono, in via di principio, rilevanza ai fini della determinazione del valore della produzione. Tale rilevanza non viene meno nel caso in cui i beni ed i servizi siano qualificabili., ai diversi effetti della determinazione dei redditi di lavoro dipendente, alla stregua di elementi accessori delle retribuzioni (cosiddetto "fringe benefit")…*". Si ricorda che la stessa Agenzia ha avuto modo di chiarire che anche dopo le modifiche recate dalla L. 244/2007 *"[…] l'impianto normativo dell'IRAP è strutturato in modo da rendere indeducibili in capo al soggetto passivo questi costi che non costituiscono, ai fini del tributo, componenti positivi imponibili per il soggetto percettore […]*" (Risposta n. 1.4 di cui alla Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009). Tale principio comporta la simmetrica deducibilità ai fini IRAP dei costi che costituiscono componenti tassabili ai fini del medesimo tributo in capo al percettore. Tali considerazioni non vengono superate da quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 27 del 26 maggio 2009. Secondo quanto riportato in un'autorevole nota al suddetto documento di prassi, infatti (cfr. D. Liburdi, "Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sulla determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali", in "il fisco" n. 23 dell'8 giugno 2009), le modifiche apportate alla base imponibile IRAP (introdotte dall'art. 1, comma 50 del D.Lgs. n. 244 del 2007) non hanno compromesso "*[…] la deducibilità di quelle componenti negative che, corrispondentemente, hanno rappresentato un fringe benefit per il lavoratore dipendente o per il soggetto che produce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente […]*". A parere dell'autore, poi, "*[…] i costi in questione continuano ad essere deducibili senza che, con riferimento ad essi, si applichino i limiti previsti dalle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi*". A titolo di esempio: "*[…] laddove un'impresa sostenga un costo riferibile alla locazione di un immobile poi messo a disposizione del dipendente, l'intero componente negativo, classificato in una delle voci del conto economico rilevante ai fini Irap, dovrebbe essere portato in deduzione indipendentemente dal limite disciplinato dal comma 2 dell'art. 95 del Tuir*".

Occorre inoltre considerare le affermazioni esposte nella Circolare 16/7/2009 e nella Circolare n. 39/E del 22/7/2009, in tema di inerenza (l'argomento è trattato diffusamente nella successiva Nota 13); in particolare la Circolare n. 39/E del 22/7/2009, ha evidenziato che "*Un costo che non attenga all'attività d'impresa ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci non può essere dedotto solo perché civilisticamente è stato imputato al conto economico. In questi casi, evidentemente, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di contestare al contribuente l'assenza di inerenza del costo in questione ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP*". Le considerazioni di cui sopra, seppur contestabili sulla base di quanto esposto in

precedenza, sembrano far trasparire da parte dell'Agenzia delle Entrate l'intenzione di riprendere a tassazione le suddette spese, specie se sostenute a favore di soci/amministratori.

Nota 13 (Inerenza delle spese)

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

Nella successiva Circolare n. 39/E del 22 luglio 2009, l'Agenzia è tornata sull'argomento per precisare che con la precedente Circolare n. 36/E "*non si è inteso, né sarebbe stato possibile, reintrodurre il legame tra IRES e IRAP che è venuto meno a seguito dell'abrogazione dell'articolo 11-bis del decreto IRAP",* e ha ribadito che *"il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini della applicazione dell'IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili."* L'Agenzia ha poi precisato che *"Il contribuente che nutrisse dubbi sul modo in cui l'inerenza di alcuni componenti negativi potrebbe essere valutata dall'Agenzia delle entrate può (dedurre) importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito. In tal caso, infatti, il requisito di inerenza può ritenersi sicuramente esistente."* L'Agenzia ha poi concluso affermando che *"La circolare non altera in alcun modo il trattamento dei costi di produzione dedotti integralmente o in misura superiore, per i quali l'Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni del TUIR. Queste ultime, infatti, nel sistema dell'IRAP non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti."*

Nota 14 (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.

Nota 15 (Ammortamento di marchi ed avviamento)
Devono essere parzialmente riprese a tassazione le quote dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, ove a conto economico siano imputate in misura superiore ad un diciottesimo del predetto costo.
Le quote dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, qualora non imputate a conto economico, sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo. Si noti:

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

Nota 16 (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 tal caso, i maggiori valori attribuiti ai beni in sede di rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto, sia nell'ipotesi di mancata opzione, sia nell'ipotesi di esercizio della stessa fino all'esercizio di riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati, occorre neutralizzare, con apposita variazione in aumento, le componenti rilevate nel conto economico in relazione ai maggiori valori fiscalmente non riconosciuti.

Nota 17 (Maggiori o minori valori emersi a seguito di conferimenti, fusioni o scissioni)
In caso di conferimenti di aziende ex art. 176, TUIR, i maggiori valori civilistici presso la conferitaria possono rilevare solo se viene esercitata l'opzione per il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 2-ter del citato art. 176, ovvero ai sensi dell'art. 15, comma 10, D.L. 185/2008; lo stesso principio é applicabile ai maggiori valori evidenziati in sede di fusione o scissione.

Nell'ipotesi in cui non sia stata esercitata la predetta opzione, si devono neutralizzare, con variazione in aumento, le componenti rilevate nel conto economico derivanti dai maggiori valori non riconosciuti fiscalmente. In proposito Assonime, nella Circolare n. 41/2009, ha ricordato che "*Questo comporta, evidentemente, che anche ai fini IRAP occorre rideterminare le eventuali successive plus/minusvalenze realizzate dalle cessioni di tali beni, oltre che gli ammortamenti su tali cespiti medio-tempore rilevati in bilancio*." E' ancora da notare (vedi Circolare Assonime n. 25/2009), che "*Nel caso, invece, di cessione d'azienda, ferma restando la non rilevanza IRAP delle plus/minusvalenze per il soggetto cedente, il soggetto cessionario potrà dare rilevanza ai costi di acquisizione. D'altra parte, questa "discontinuità" era una caratteristica presente … anche nel precedente regime IRAP*."
Nella Risposta n. 2.3. della Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 é 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 18 (Rivalutazione dei beni materiali L. 266/2005)

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

- negli esercizi 2006-2007, imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro che non assume rilevanza ai fini fiscali;
- negli esercizi 2008-2009 imputa a conto economico un importo pari a 5.000 euro, deducibile anche ai fini IRAP;

- dal 2010 non imputa a conto economico alcun importo (essendo terminato l'ammortamento civilistico) e deduce ai fini IRAP la quota di ammortamento determinata mediante l'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Terminato l'ammortamento civilistico, il residuo valore fiscale diviene deducibile nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Si consideri, a titolo esemplificativo, un bene materiale oggetto di rivalutazione nel bilancio al 31 dicembre 2005 che risulti iscritto a un costo storico di 10.000 euro interamente ammortizzato e sul quale è iscritto un maggior valore a titolo di rivalutazione per un importo pari a 20.000 euro. Supponendo un piano d'ammortamento civile in 5 anni (e, quindi, dal 2006 al 2010) e un coefficiente d'ammortamento tabellare pari al 3%, il contribuente:

- negli esercizi 2006-2007, imputa a conto economico un importo pari a 4.000 euro che non assume rilevanza ai fini fiscali;
- negli esercizi 2008-2010 imputa a conto economico un importo pari a 4.000 euro, deducibile anche ai fini IRAP;
- dal 2011 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 19 (*Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali)*

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

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

In proposito, Assonime (Circolare n. 34/2009) osserva quanto segue: "*Da tale passo della circolare, peraltro, non risulta chiaro se l'Agenzia abbia inteso estendere all'IRAP anche le regole forfetarie di determinazione dei valori da attribuire alle due distinte componenti stabilite dal decreto legge n. 223. Ragioni logico- sistematiche inducono a ritenere che per l'individuazione di tali valori debbano valere esclusivamente i corretti criteri di redazione del bilancio. La citata disposizione di cui al decreto legge n. 223 del 2006 è, infatti, anteriore alle modifiche introdotte nella disciplina dell'IRAP dalla legge finanziaria del 2008: quest'ultima, dunque, introducendo il principio di derivazione*

diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, dovrebbe aver "disattivato", ai fini IRAP, l'applicazione delle regole fiscali da essa dettate, sostituendole con la corretta applicazione dei principi contabili. In particolare, anche tali principi prevedono che la quota di costo riferibile al terreno non sia suscettibile di ammortamento, ma individuano tale quota sulla base di apposta valutazione economica. Naturalmente, resta fermo, anche in questi casi, il potere degli uffici di verificare se tale ripartizione di costi sia stata attuata nell'effettivo rispetto di questi principi."

Nota 20 Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali

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

In seguito ai chiarimenti offerti dalla Circolare n. 26/E del 20/6/2012, sicuramente favorevoli per il contribuente anche se di non immediata comprensione, risulta ora possibile dedurre gli ammortamenti calcolati sul valore fiscale del bene svalutato.

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 acquisti 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 civili 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.

Con riferimento ai beni acquisiti dopo l'entrata in vigore del nuovo regime IRAP oppure ai beni acquisti 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) ripartito sulla vita utile residua.

Per quanto attiene, poi, alla decorrenza l'Agenzia 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 afferma 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*".
In pratica, l'Agenzia individua una competenza "fiscale" del recupero delle svalutazioni non dedotte, costituita dagli esercizi in cui l'ammortamento civilistico è inferiore a quello fiscale IRAP;

qualora tale competenza fiscale non sia rispettata, secondo l'Agenzia le quote non dedotte possono essere recuperate solo in sede di realizzo del bene; tale principio non è applicabile per i "*periodi d'imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la presente circolare"*, qualora nell'incertezza il contribuente non avesse dedotto i maggiori ammortamenti[8].

Occorre quindi stabilire da quale periodo d'imposta vi è obbligo di rispettare la competenza fiscale dei maggiori ammortamenti; a tal fine pare possibile operare la seguente distinzione:

a) periodi di imposta fino al 2010 (che sono sicuramente "*periodi d'imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la presente circolare"*) : è possibile dedurre i maggiori ammortamenti "*nei periodi d'imposta successivi tenendo conto delle indicazioni fornite con la … circolare*"; dovrebbe peraltro essere riconosciuta la facoltà di presentare dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta 2010, ex art. 2, comma 8-bis, DPR 322/1998;
b) periodi di imposta dal 2012 in poi (che sono sicuramente periodi d'imposta successivi ai chiarimenti forniti con la circolare): la deduzione deve avvenire nei periodi di imposta di competenza fiscale, pena il recupero solo in sede di realizzo;
c) periodo d'imposta 2011 (che letteralmente è un periodo di imposta "*antecedente ai chiarimenti forniti con la presente circolare"*): considerata la data di emissione della Circolare (fine giugno) e le difficoltà operative di determinare l'importo deducibile (che comporta la necessità di modificare il software di gestione del libro cespiti, e successivamente, di farlo nuovamente "girare"), è da ritenere che l'eventuale quota non dedotta nel 2011 possa essere dedotta nei periodi d'imposta successivi a titolo di maggiori ammortamenti, senza dover attendere il realizzo del bene[9]. In altri termini, parrebbe ragionevole ritenere che l'applicazione dei principi forniti in materia per il periodo d'imposta 2011 sia ancora facoltativa[10]. Tale decorrenza si giustifica anche con il fatto che gli importi deducibili a titolo di maggiori ammortamenti non sono stati puntualmente imputati a conto economico nel 2011, e quindi non sono facilmente determinabili, come viceversa accade per le ipotesi sub 3., 4. e 5., per le quali la Circolare non fornisce alcuna decorrenza (e quindi è da ritenere che per esse vi sia un obbligo di deduzione già per il periodo d'imposta 2011)[11].

Nota 21 (Accantonamenti a fondi e relativo utilizzo)

---

[8] Ovviamente, la Circolare rende inattaccabile la posizione del contribuente che avesse dedotto le maggiori quote anche prima dei chiarimenti forniti.

[9] Ove non si aderisse a questa tesi, la deduzione al momento del realizzo dovrebbe riguardare: (i) la maggior quota deducibile nel 2011 con riferimento alle svalutazioni 2008-2010; (ii) la quota di svalutazione 2011 che avrebbe potuto essere già dedotta nel 2011.

[10] Si tenga conto che non sempre vi è realizzo del bene; un caso evidenziato da Assonime (Circolare n. 25/2009, nota 71) può ad esempio essere costituito da "*una centrale elettrica gestita da una società di erogazione di energia elettrica che viene svalutata e per il residuo costo ammortizzata e non venga in seguito né ceduta né dismessa*".

[11] Resta da stabilire come debba comportarsi il contribuente che fino all'esercizio 2010 non avesse già applicato quanto esplicitato nella Circolare n. 26/E in relazione alla fattispecie sub 3., 4. e 5. (ferma restando, per il 2010, la facoltà di presentare dichiarazione integrativa a favore).

Nota 21.1 (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 é l'utilizzo di un fondo precedentemente accantonato nelle predette voci B12 e B13 (e non dedotto), iscritto nel passivo (Circ. n. 12/E del 19 febbraio 2008, Risposta 9.2). Sempre relativamente agli accantonamenti per rischi e oneri, nelle Istruzioni al Modello IRAP2012 é stato precisato che qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste siano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. In altri termini, eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato rispetto a quelli imputati alle voci B12 e B13, e, di conseguenza, non possono essere portati in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi risulteranno deducibili dalla base imponibile IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP, secondo la regola già enunciata.

Nota 21.2 (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. Più precisamente, si osserva che in base al principio OIC 13, tali svalutazioni possono essere effettuate voce per voce, ovvero creando fondi di deprezzamento, che vanno portati in diminuzione della parte attiva. Se nel primo caso, stante lo sganciamento dell'IRAP dall'IRES, parrebbe possibile attribuire rilevanza al valore di bilancio, nel secondo caso l'affermazione contenuta nelle Istruzioni al Modello di dichiarazione, con riferimento agli accantonamenti ai fondi rischi, lascia più di un margine di dubbio.

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 2, 3 o 11 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: nell'un caso contabilizzazione della svalutazione per ogni singolo codice, nell'altro caso unica contabilizzazione del totale delle rettifiche.

Nota 22 (Accantonamenti che fanno eccezione)

Nota 22.1 (Casi espressamente previsti)

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 (principio OIC n. 19 par. C.V.d.) **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. 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. 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.

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 trattavasi di accantonamenti iscritti nelle voci B12 o B13, 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'Agenzia 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 da redditi imponibili.

Nota 22.2 (Casi analoghi per soggetti IAS)
Se si riflette bene i principi evocati dall'Agenzia per ammettere la deducibilità degli accantonamenti di cui al § 22.1, sono gli stessi che sovrintendono anche alla contabilizzazione di altri accantonamenti secondo i principi IAS, quali quelli relativi agli oneri di ripristino ambientale.

In base allo IAS 16, il valore attuale di questi oneri deve essere rilevato quale componente del costo iniziale del bene, in contropartita di un apposito fondo che verrà poi utilizzato al momento del sostenimento della spesa. In ciascun esercizio, la società imputa a conto economico:

a) l'ammortamento del costo del bene, comprensivo quindi della parte del costo rilevata in contropartita del fondo per ripristino ambientale;
b) gli interessi di attualizzazione dell'onere di ripristino aziendale, che concorrono ad incrementare la voce del fondo.

Gli accantonamenti per oneri di ripristino sono divenuti fiscalmente rilevanti ai fini IRES, quali componenti del costo ammortizzabile del bene, con il riconoscimento ad opera del nuovo art. 83 TUIR delle qualificazioni IAS. Allo stesso modo, secondo Assonime assumono rilievo ai fini IRES anche gli interessi da unwinding dell'attualizzazione (Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP

per le imprese IAS adopter, pag. 78). Fino al 2007, con la vecchia IRAP, tale impostazione IRES avrebbe assunto rilievo ai fini IRAP.

Dopo il 2008 si pone lo stesso ostacolo alla deducibilità IRAP descritto al precedente punto, a causa della estromissione dalla base contabile IRAP delle voci B12 e B13, che però dovrebbe ritenersi superabile in base alle seguenti considerazioni:

1. Il riconoscimento della deducibilità ai fini dell'IRES per via della derivazione deve valere anche per l'IRAP (per l'art. 15, comma 1 del D.L. 185/2008), sia per l'ammortamento che per l'altra componente del fondo derivante dagli interessi da unwinding dell'attualizzazione (anche per non avere una gestione fiscale ai fini IRAP disomogenea del fondo oneri di ripristino)
2. Gli oneri di ripristino sono, similmente alle spese di cui alla Circolare n. 26/2012, da contabilizzarsi solo a precise condizioni di stimabilità e documentabilità previste dagli IAS.
3. Anche gli oneri di ripristino realizzano la correlazione tra i costi e i ricavi e quindi devono essere fiscalmente dedotti per competenza contabile.

Essendo tali considerazioni del tutto simili a quelle che hanno indotto l'Agenzia delle Entrate a consentire la deducibilità ai fini IRAP degli accantonamenti di cui ai n. 29 e 30, apparirebbe del tutto logico applicare tale trattamento anche agli oneri di ripristino accolti nella parte finanziaria del conto economico IAS mediante una variazione in diminuzione.

Nota 23 (Indennità suppletiva di clientela)

Gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, sulla base di quanto esposto nel documento Interpretativo n. 1 del principio contabile OIC n. 12, trovano allocazione nella voce B 7 del conto economico e pertanto, sulla base del nuovo principio di derivazione, risultano deducibili per competenza. Inoltre la deducibilità, anche ai fini IRES, per competenza è stata asserita dalla sentenza della quinta sezione civile della Corte di Cassazione 11 giugno 2009 n. 13506 e confermata nella sentenza 11 aprile 2011 n. 8134 dalla stessa sezione V della Cassazione. 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 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.

Nota 24 Imposta Municipale Unica (IMU)

Ai sensi dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, confermato dall'art. 13, comma 13, D.L. 2012/2011, e dalla Circolare DEF n. 3/ 2012, l'IMU è indeducibile ai fini IRAP (oltre che ai fini IRES).

Nota 25 (Proventi e oneri straordinari):

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

Nota 26 (Remunerazione consolidato IRES)

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

Nota 27 (Deduzioni extra-contabili e riserve vincolate)

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

Nella Risoluzione n. 248/E del 17 settembre 2009 è stato precisato che il recupero a tassazione IRAP in sei quote costanti, previsto dall'articolo 1, comma 51, L. 244/2007, trova applicazione anche con riferimento agli importi dedotti extracontabilmente attraverso il Quadro EC fino al periodo d'imposta 2007 in relazione ai marchi e all'avviamento, ancorché, ai sensi del nuovo articolo 5, comma 3, D.Lgs. 446/97, continua ad essere ammessa, per la generalità delle imprese, la deduzione extracontabile delle relative quote di ammortamento anche negli esercizi 2008 e seguenti. Nella medesima Risoluzione n. 248/E è stato precisato che, per effetto del riallineamento del valore fiscale al valore contabile derivante dalla tassazione in sei quote costanti, il maggior valore fiscale dell'avviamento e dei marchi rileva ai fini dell'IRAP già a partire dal periodo di imposta 2008, con la conseguenza che già da tale esercizio è possibile dedurre le relative quote di ammortamento determinandole in misura non superiore ad un diciottesimo del costo fiscale così incrementato, indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

Nota 28 (Riserve e vincolo di copertura)

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

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

5. L'esposizione dei dati nel Modello IRAP 2012

Di seguito una breve rappresentazione della compilazione del modello IRAP 2012 (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 sei sezioni:

- le prime cinque 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 sesta 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

Per la compilazione dei righi 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.
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 righi 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 materiali;
- rigo IC11: gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- 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 righi da IC7 a IC13.

5.2 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in aumento

Nei Righi IC41-49 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 2012 – Righi da IC41 a IC 49		**Nota**
IC41	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446	1
IC42	Quota degli interessi nei canoni di leasing	2
IC43	Svalutazioni e perdite su crediti	3
IC44	Imposta comunale sugli immobili	4
IC45	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	5
IC46	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	6
IC47	Interessi passivi indeducibili	7
IC48	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	8
IC49	Altre variazioni in aumento	9
IC50	**Totale variazioni in aumento**	**10**

Nota 1 (Compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente)

Nel rigo IC 41 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'indeducibilità 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;
- i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, co. 1, lett. i), TUIR.

Relativamente ai compensi derivanti dallo svolgimento della 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 della 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 IC42 è indicata la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto.
I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS 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).
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 IC43 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 (ICI 2011 e IMU 2012)

Nel rigo IC44 deve essere indicata l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Con riferimento all'esercizio 2012 oggetto del modello IRAP 2013, l'Imposta Municipale Unica (IMU), che come noto sostituisce l'Imposta comunale sugli immobili (ICI), è ugualmente indeducibile in base al disposto dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, confermato dall'art. 13, comma 13, D.L. 2012/2011; il Modello IRAP 2013 dovrebbe quindi contenere, in proposito, modifiche meramente formali, sostituendo il riferimento all'ICI con quello all'IMU.
Di seguito le variazioni in aumento rientranti nel rigo desunte dalla tabella di cui al par. 4:

1. Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) per l'anno 2011;
2. Imposta Municipale Unica (IMU) per l'anno 2012.

Nota 5 (Plusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili patrimoniali)

Nel rigo IC45 devono essere indicate le plusvalenze 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.

Nota 6 (Ammortamento di marchi ed avviamento)

Nel rigo IC46 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 7 (Interessi passivi)

Il rigo IC 47 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 8 (Soggetti IAS)
Il rigo è dedicato ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS).

Nota 9 (Altre variazioni in aumento)
Nel Rigo IC49 sono indicate le altre variazioni in aumento che il modello non accoglie nei righi sopra esaminati (da IC 41 a IC 48).

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. Plusvalenza da cessione di beni indicata in voce non rilevante ai fini IRAP
3. 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
4. Risarcimenti assicurativi classificati nella voce E20 del conto economico derivanti da eventi estranei rispetto alla gestione ordinaria
5. 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
6. Quote di ammortamento connesse a rivalutazioni ex art. 15 del D.L. 185/2008 per il quale si è effettuato l'affrancamento che non trova efficacia nei primi 5 esercizi
7. Quote di ammortamento relative ai maggiori valori dei beni iscritti a seguito di operazioni straordinarie per cui non si è effettuato l'affrancamento
8. Ammortamenti connessi alle aree sottostanti i fabbricati strumentali o pertinenze del fabbricato strumentale (variazione criticata da Assonime)
9. Quote capitale nei canoni di locazione finanziaria connesse alle aree sottostanti i fabbricati strumentali o pertinenze del fabbricato strumentale (variazione criticata da Assonime)
10. Accantonamento ad un fondo per rischi e altri accantonamenti effettuati in voci diverse da B12 e B13
11. Rivalutazione straordinaria di magazzino iscritta nella voce E20 del Conto Economico
12. 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:

- Plusvalenze o altre componenti positive conseguite fino al periodo d'imposta 2007, la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina;
- 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;
- Sopravvenienze passive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP;

Nota 10 (Totale delle variazioni in aumento)
Il rigo IC50 rappresenta l'importo complessivo delle variazioni in aumento apportate alla base imponibile IRAP e contenute nei righi da IC41 a IC49.

5.3 Quadro IC - Sezione IV: Variazioni in diminuzione
Nella Sezione IV del Quadro IC, nei Righi da IC51 a IC55 devono essere indicate le variazioni in diminuzione dell'imponibile IRAP.

Variazioni in diminuzione al modello IRAP 2012 – Righi da IC51 a IC 56		**Nota**
IC51	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili	1
IC52	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	2
IC53	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento	3
IC54	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS	4
IC55	Altre variazioni in diminuzione	5
IC56	**Totale variazioni in diminuzione**	**6**

Le principali variazioni in diminuzione sono di seguito descritte.

Nota 1 (Utilizzo dei fondi)
Nel rigo IC51 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 (Minusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili patrimoniali)
Nel rigo IC52 devono essere indicate 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.

Nota 3 (Ammortamento di marchi ed avviamento)

Nel rigo IC53 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 4 (Soggetti IAS)

Il rigo è dedicato ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS).

Nota 5 (Altre variazioni in diminuzione)

Nel Rigo IC55 sono indicate le altre variazioni in diminuzione che il modello non accoglie nei righi sopra esaminati (da IC51 a IC54).

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

1. Minusvalenza da cessione di beni indicata in voce non rilevante ai fini IRAP
2. Transazione su crediti iscritta in voci non rilevanti del conto economico ai fini IRAP
3. Spese per servizi bancari iscritti in voci non rilevanti del conto economico ai fini IRAP ma classificabili in voci rilevanti
4. 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
5. 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
6. Svalutazione beni materiali – si veda la nota 17 relativa al punto n.25 della tabella
7. Svalutazione beni immateriali – si veda il punto n. 26 della tabella
8. Svalutazione magazzino di beni merce effettuata ante 2008 non dedotta, da dedursi nell'esercizio di cessione dei beni oggetto della svalutazione
9. Resi e sconti classificati nella voce E21 del Conto Economico riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi.

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 IC56 rappresenta l'importo complessivo delle variazioni in diminuzione apportate alla base imponibile IRAP e contenute nei righi da IC51 a IC55.