



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF173
INFO FISCO
La Nuova Redazione

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 7

OGGETTO	OPZIONE IRAP PER IL METODO DI BILANCIO
RIFERIMENTI	D.LGS. 175/2014; D.LGS. 446/1997; ISTRUZIONI MODELLO IRAP 2017
CIRCOLARE DEL	10/10/2017

Sintesi: entro il prossimo 31/10/2017 (termine di presentazione del mod. IRAP 2017) i soggetti Irpef in contabilità ordinaria:

- possono optare per il triennio 2017 – 2019
- per la determinazione della base imponibile IRAP col criterio contabile

I soggetti che:

- hanno già esercitato l'opzione in precedenti periodi ed intendono proseguire ad applicare tale criterio: non sono tenuti ad alcun adempimento
- si sono costituiti nel 2017: esercitano l'opzione inviando telematicamente l'apposito modello entro il termine del 31/10/2017.

Entro il prossimo **31/10/2017** (scadenza di presentazione della dichiarazione Irap, come prorogata dal DPCM 26/07/2017):

- **società di persone** (snc, sas) e **ditte individuali**, in **contabilità ordinaria** (per obbligo o opzione)
- possono determinare la base imponibile IRAP optando per l'adozione:
 - a) in luogo del criterio a valori **"fiscali"** (art.5-bis, DLgs.446/97)
 - b) per il criterio a valori di **"bilancio"** (art.5, D.Lgs.446/97).

DETERMINAZIONE DELL'IRAP CON IL METODO DI BILANCIO

Il criterio della determinazione dell'Irap a valori di bilancio, propria delle società di capitali, fa riferimento ai valori contabili risultanti dal bilancio.

PROVENTI E ONERI RILEVANTI

Ai sensi dell'art.5 DLgs.446/97, per le suddette società, nella determinazione della base imponibile IRAP, assumono rilievo le seguenti voci:

COMPONENTI POSITIVI RILEVANTI		COMPONENTI NEGATIVI RILEVANTI	
Voce CE	Descrizione	Voce CE	Descrizione
A.1	ricavi delle vendite e delle prestazioni	B.6	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
A.2	variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	B.7	costi per servizi
A.3	variazioni di lavori in corso su ordinazione	B.8	costi per godimento beni di terzi
A.4	incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	B.10 a)	ammortamento immobilizzazioni immateriali
A.5	altri ricavi e proventi, con separata indicazione di contributi in c/esercizio	B.10 b)	ammortamento immobilizzazioni materiali
		B.11	variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
		B.14	Oneri diversi di gestione (con esclusione delle perdite su crediti)

INERENZA

L'imputazione delle spese a bilancio prevede che le stesse seguano il **principio di inerenza** (ex art. 5 D.Lgs.446/97). In merito, l'Agenzia ha chiarito che (CM 39/2009):

→ il **principio di inerenza** ai fini IRAP **“è quello civilistico”** e pertanto:

- i componenti positivi/negativi sono individuati sulla base della corretta imputazione a Conto economico (cd “*principio di derivazione*”)
- un costo non può essere stanziato in bilancio (e così dedotto ai fini Irap) se attiene alla sfera personale dei soci o dell'imprenditore.



Nota: in presenza di incertezza circa la valutazione dell'Agenzia sull'inerenza di alcuni componenti negativi il contribuente 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”* (CM 36/2009).

→ con riferimento ai **costi per i quali il TUIR prevede una parziale inerenza** (spese telefoniche, spese relative ai veicoli a motore, spese di rappresentanza, ecc.), se esse:

- **sono interamente inerenti all'attività:** è ammesso **dedurre interamente tali costi ai fini Irap** (per tale imposta non sono applicabili le presunzioni disposte ai fini dei redditi)
- **sono parzialmente inerenti:** l'impresa **può evitare di calcolare la quota inerente** adottando le stesse percentuali di deducibilità valide ai fini dei redditi (evitando in tal modo che i verificatori vadano ad indagare la quota effettiva – CM 36/2009).

COMPONENTI RILEVANTI AI FINI DEL CRITERIO DA ADOTTARE

La scelta del criterio (fiscale o da bilancio) da adottare può essere influenzata dalle componenti negative per le quali a fronte di un'integrale rilevanza civilistica è prevista una parziale deducibilità.

COSTI DEDUCIBILI NEL CRITERIO DI BILANCIO	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ammortamento/spese riferite alle autovetture ▪ Spese telefoniche ▪ Spese di rappresentanza ▪ Manutenzione/riparazione eccedenti il 5% 	deducibili
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Oneri diversi di gestione (voce B.14 di CE) 	deducibili
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Canoni di leasing 	deducibili (a prescindere dalla durata del contratto ex art. 102 TUIR)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ricavi / costi relativi agli immobili – patrimonio 	rilevano in base a quanto imputato a CE
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plusvalenze/minusvalenze 	rilevano al 100% (a prescindere dalla eventuale rateazione fiscale)

PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Il trattamento delle plus/minusvalenze è differenziato come segue:

PLUS/MINUSVALENZE	RILEVANZA AI FINI IRAP
DA CESSIONE BENI STRUMENTALI	<p>Risultano “pienamente rilevanti” ai fini IRAP (cioè tassabili e deducibili):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sia quelle ordinarie (iscritte nella voce A.5/B.14 di Conto Economico) ▪ che straordinarie (iscritte nella voce E.20/E.21 di Conto economico).

	Sono, invece, <u>irrilevanti</u> (non tassabili/indeducibili Irap) le plus/minusvalenze che emergono in sede di valutazione civilistica dei beni strumentali
DA CESSIONE DI IMMOBILI PATRIMONIO	Risultano "rilevanti" ai fini IRAP (cioè tassabili e deducibili). Si tratta degli immobili ad uso abitativo che, ai fini reddituali, sono disciplinati dall'art. 90 TUIR
DA CESSIONE D'AZIENDA	Sono irrilevanti ai fini IRAP in quanto la cessione d'azienda è <i>"un'operazione che genera sempre componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP"</i> (CM 27/2009).

PLUS./MINUSVALENZE – CONFRONTO

VALORE DELLA PROD.	BENI STRUMENTALI	IMMOBILI PATRIMONIO	CESSIONE D'AZIENDA
a <u>VALORI DI BILANCIO</u>	RILEVA		NON RILEVA MAI
a <u>VALORI FISCALI</u>	NON RILEVA		

AMMORTAMENTI

Con riferimento agli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali:

- in generale: non si applicano le variazioni fiscali (autovetture, telefonini, ecc.)
- **avviamento e marchi**: l'**ammortamento è deducibile** secondo la norma fiscale; in pratica, ai fini IRAP, per tutte le imprese, il periodo minimo di ammortamento fiscale di marchi e avviamento è pari a 18 anni (corrispondente ad un'aliquota massima di ammortamento del 5,56%), indipendentemente dalla quota di ammortamento effettivamente stanziata a Conto economico.



SVALUTAZIONI/RIVALUTAZIONI: posto che la voce B.10.c del CE non concorre alla determinazione della base imponibile IRAP, le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali sono **irrilevanti ai fini IRAP**. Specularmente, risultano **irrilevanti gli eventuali successivi ripristini** di valore nel limite del costo di beni precedentemente svalutati, nonché le cd. *"rivalutazioni economiche"*, in presenza di un *"caso eccezionale"* (art. 2423 c.c.) in cui l'applicazione di una norma generale, cioè il principio del costo, risulti incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta.

COSTI PER IL PERSONALE

Anche nel metodo da bilancio rimane l'indeducibilità assoluta:

- dei costi del personale dipendente ed assimilato (coll. a progetto, occasionali e amministratori)
- degli utili spettanti agli associati in partecipazione.

→ personale dipendente e assimilato (anche se indicati in voci diverse dalla B.9)	INDEDUCIBILI
→ collaborazioni a progetto, occasionali ed amministratori	
→ utili spettanti agli associati in partecipazione	
Acquisto di beni/servizi destinati alla generalità/categorie di dipendenti e collaboratori	DEDUCIBILI (*)

(*) nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività d'impresa e non costituiscono retribuzione per il dipendente

Beni e servizi destinati ai dipendenti: continuano ad essere deducibili purché (CM 27/2009):

- costituiscono spese funzionali all'attività di impresa
- non assumono natura retributiva per il dipendente.

COSTO	DATORE DI LAVORO	DIPEND./CO.CO.CO.
Beni / Servizi per la generalità dei dipendenti:		
Viaggio, vitto e alloggio in trasferta (<u>documentate</u>)	DEDUCIBILI (B.7)	NESSUN BENEFIT
Mensa (aziendale, interaziendale o "esterna")		
indumenti da lavoro		
aggiornamento professionale		
servizi di trasporto collettivo		
Altre componenti:		
indennità di trasferta (<u>forfettaria</u>)	INDEDUCIBILI (B.9)	TASSATE
altre indennità (mancato preavviso, indennità di rischio, ecc.)		

CANONI DI LEASING

I canoni di leasing sono deducibili per l'ammontare stanziato a Conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto.

Quota interessi indeducibili: secondo la CM 19/2009 e CM 17/2013 l'ammontare degli interessi passivi può essere determinato, in alternativa:

- in base alle risultanze del contratto (tale metodo di calcolo è obbligatorio per i soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili internazionali);
- secondo quanto stabilito dal DM 24/04/98; in tal caso, occorre tener presente la formula:

$$\text{Costo competenza} - (\text{costo società concedente} \times \frac{\text{n. giorni periodo d'imposta}}{\text{n. giorni contratto leasing}})$$



LEASING FABBRICATI STRUMENTALI: secondo la CM 38/2010, nei leasing immobiliari, oltre alla relativa quota di interessi, va considerata indeducibile anche la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale.

COMPONENTI IRRILEVANTI

Per espressa previsione di legge, sono **irrilevanti** a prescindere dal criterio adottato:

COSTI NON DEDUCIBILI	RICAVI NON IMPONIBILI
<ul style="list-style-type: none"> ▪ personale dipendente (esclusi spese per apprendisti e INAIL) ▪ collaborazioni continuative (incl. amministratori) e/o occasionali ▪ compensi attribuiti per gli obblighi di fare, non fare o permettere ▪ utili agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro ▪ accantonamenti e svalutazioni ▪ interessi passivi (inclusi quelli impliciti nei canoni di leasing) ▪ perdite su crediti ▪ IMU 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ proventi straordinari (sopravvenienze attive, plusvalenze non ricorrenti) ▪ proventi finanziari



Nota: in ogni caso, **concorrono a formare il valore della produzione** (art. 2, DPR 195/99) i **maggiori ricavi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore**.

Esempio: si propone la comparazione tra le due basi imponibili a seconda del criterio adottato:

VOCE	COSTI IN BILANCIO	IMPORTI	ART. 5-BIS			ART. 5	
			%	DEDUCIBILI	INDED.LI	%	DEDUCIBILI
B6	Materiale di consumo	€ 50	100%	€ 50	€ 0	100%	€ 50
B6	Cancelleria	€ 50	100%	€ 50	€ 0	100%	€ 50
B7	Luce e forza motrice	€ 600	100%	€ 600	€ 0	100%	€ 600
B7	Spese telefoniche	€ 250	80%	€ 200	€ 50	100%	€ 250
B7	Spese di pulizia	€ 150	100%	€ 150	€ 0	100%	€ 150
B7	Manut.ne automezzi (inerenti)	€ 500	20%	€ 100	€ 400	100%	€ 500
B7	Prestazioni professionali	€ 10.000	100%	€ 10.000	€ 0	100%	€ 10.000
B7	Assicur.ne automezzi (inerenti)	€ 800	20%	€ 160	€ 640	100%	€ 800
B10	Amm.to automezzi (inerenti)	€ 1.000	20%	€ 200	€ 800	100%	€ 1.000
B10	Ammortamento computer	€ 100	100%	€ 100	€ 0	100%	€ 100
B14	Imposta di registro	€ 150	0%	€ 0	€ 150	100%	€ 150
B14	Imposta di bollo	€ 50	0%	€ 0	€ 50	100%	€ 50
B14	Diritto annuale CCIAA	€ 300	0%	€ 0	€ 300	100%	€ 300
TOTALE		€ 14.000		€ 11.610	€ 2.390		€ 14.000

ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER IL TRIENNIO 2017-2019

L'opzione per il c.d. metodo di bilancio:

- è **irrevocabile** per tre periodi d'imposta e
- va **comunicata** nella **dichiarazione IRAP** presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (modifica disposta dal D.Lgs. 175/2014).

Al termine dei 3 anni:

- l'opzione si **rinnova** in maniera **automatica** per altri 3 anni
- **salvo** che l'impresa non **opti** per la determinazione del valore della produzione netta secondo le **regole fiscali**; anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per 3 anni e tacitamente rinnovabile.

Sez. VII
Opzioni

IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)

Opzione

Revoca

IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)

Opzione

Revoca

IS35 Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)

Opzione

Revoca

OPZIONE: barrare per l'esercizio dell'opzione per il triennio 2017-2019. L'opzione esercitata nell'anno 2014 per il triennio 2014-2016, comporta, in assenza di revoca, il rinnovo automatico della stessa per il triennio 2017-2019 senza necessità di compilazione l'apposita casella.

REVOCA: barrare nel caso in cui non si intende rinnovare l'opzione esercitata nel periodo 2014-2016. In questo caso la revoca avrà decorrenza dal 2017 con l'obbligo di adottare il metodo fiscale per il triennio 2017-2019.

ALLEVAMENTO E AGRITURISMO

CONDIZIONI	Le imprese di allevamento che determinano il reddito eccedente i limiti di cui all'art. 32 del TUIR secondo le regole dell'art. 56, c. 5 Tuir e le imprese di agriturismo che adottano il regime forfetario di determinazione del reddito (art. 5 L. 413/1991) che optano per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste per le imprese commerciali (D.Lgs. 446/1997, art. 9, co. 2)
VINCOLO	L'opzione è vincolante per un triennio, salvo revoca alla scadenza
REVOCA	Barrare l'apposita casella
SEZIONE VII OPZIONI	IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446) Opzione Revoca



Nota: la R.M. 3/2012 ha chiarito che per i soggetti Irpef quanto disposto dall'art. 9 c. 2 D.Lgs. 446/97, in virtù del quale i soggetti di cui sopra possono esercitare l'opzione per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste nell'articolo 5 (metodo di bilancio), deve essere esteso anche all'articolo 5-bis (metodo fiscale).

Esempio1

ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Ditta individuale in contabilità ordinaria intende **esercitare per la prima volta l'opzione** per la base imponibile IRAP con il **metodo da bilancio per il triennio 2017 – 2019**: esercita l'opzione direttamente nel mod. IRAP 2017 barrando la cas. 1 del rigo IS35

Sez. VII
Opzioni

IS33	Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca
IS34	Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca
IS35	Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	X	Revoca

Esempio2

REVOCA DELL'OPZIONE

La Alfa Sas intende **esercitare la revoca dell'opzione** per la determinazione della base imponibile IRAP col **metodo da bilancio esercitato per il triennio 2014 – 2016**:

- **esercita la revoca direttamente nel mod. IRAP 2017**
- **barrando la cas. 2 del rigo IS35**

Sarà obbligata ad adottare il criterio fiscale sul triennio 2017-2019.

Sez. VII
Opzioni

IS33	Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca
IS34	Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca
IS35	Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione		Revoca X

Esempio3

CONFERMA DELL'OPZIONE

La Beta Snc intende confermare l'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP con il **metodo da bilancio per il triennio 2015 – 2017**:

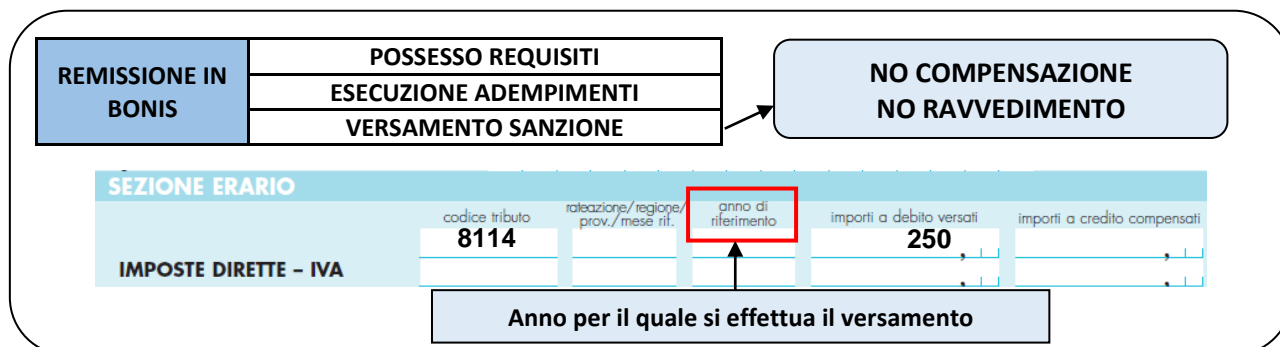
- **è sufficiente non esercitare la revoca nel mod. IRAP 2015.**

RIMEDI AL MANCATO ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'**omessa comunicazione dell'opzione** nel Mod. Irap 2017 non impedisce l'accesso al regime se sanata con la **cd. "remissione in bonis"**.

Le **condizioni** per l'accesso alla sanatoria richiesti al contribuente sono:

- possesso dei **requisiti** sostanziali richiesti dalla norma;
- esecuzione dell'adempimento**, con Mod Irap integrativo, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, che per il periodo 2017-2019 corrisponde al 1/10/2018 (il 30/09/2018 cade di domenica), termine di presentazione del mod. Irap per il periodo 2017
- versamento** contestuale della **sanzione** di € 258, con F24, utilizzando il codice tributo 8114.



Con riferimento alle “**revoche dimenticate**”, la CM 8/2017 ha chiarito che:

- considerato che l’esercizio della revoca delle opzioni deve essere effettuata con le stesse modalità e nei termini previsti per la comunicazione dell’opzione,
- si ritiene che la sanatoria si applichi anche per il mancato esercizio della revoca.

CASI PARTICOLARI DI ESERCIZIO DELL’OPZIONE

I soggetti che non possono comunicare l’opzione con la dichiarazione IRAP 2017:

- in quanto **non tenuti alla sua presentazione** per il periodo d’imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l’opzione (**primo periodo d’imposta di esercizio dell’attività** o modifica della forma societaria in essere nell’anno precedente),
- **effettuano la comunicazione inviando telematicamente l’apposito modello** (approvato con Provv. 17/12/2015 e successivamente aggiornato per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 193/2016, che tra l’altro ha sostituito con la parola “revoca” quella di “mancato rinnovo”)
- **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.**

COMUNICAZIONI PER I REGIMI DI TONNAGE TAX, CONSOLIDATO, TRASPARENZA E PER L’OPZIONE IRAP

Mod. N.

SOCIETÀ O ENTE CHE EFFETTUA LA COMUNICAZIONE	Denominazione o Ragione sociale	Attribuzione versamenti	Se il periodo d’imposta è diverso dall’anno solare, indicare le date							
	1	2	3	giorno	mese	anno	4	giorno	mese	anno
IMPRENDITORE INDIVIDUALE CHE EFFETTUA LA COMUNICAZIONE (Opzione IRAP)	Cognome	Nome	Sesso							
	1	2	3							
	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia Sigla							
	4	giorno	mese	anno	5	6				

SEZIONE IV RAP art. 5-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/97)	CR11	Opzione <input type="checkbox"/>
---	------	----------------------------------

SOGGETTI	MODALITA'
Società di persone e imprese individuali in contabilità ordinaria (già in attività)	MODELLO IRAP 2017
Società di persone e imprese individuali in contabilità ordinaria (nuova costituzione)	MODELLO COMUNICAZIONI PER I REGIMI DI TONNAGE TAX, CONSOLIDATO, TRASPARENZA E PER L’OPZIONE IRAP (ISTRUZIONI AL MODELLO)
Trasformazione di società di capitali in società di persone	
Trasformazione di società di persone in società di capitali	NESSUN ADEMPIMENTO IN QUANTO OBBLIGATE ALL'APPLICAZIONE DEL METODO DI BILANCIO