| OGGETTO | OPZIONE IRAP DA BILANCIO PER IL TRIENNIO 2019 - 2021 |
|---|---|
| RIFERIMENTI | ART. 5 E 5-BIS, D.LGS. N. 446/97 |
| CIRCOLARE DEL | 21/11/2019 |

*Sintesi: entro il prossimo 2/12/2019 i soggetti Irpef in contabilità ordinaria:*
- *possono optare per il triennio 2019-2021*
- *per la determinazione della base imponibile IRAP con il criterio contabile.*

*I soggetti che:*
- *hanno già esercitato l'opzione in precedenti periodi d'imposta: non sono tenuti ad alcun adempimento se intendono proseguire ad applicare tale criterio (al contrario, devono comunicare l'eventuale revoca)*
- *si sono costituiti nel 2019: optano inviando telematicamente l'apposito modello entro il 2/12/2019.*

Entro il prossimo **2/12/2019** (termine di presentazione del Mod. IRAP 2019):
- **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:
  - ✓ in luogo del criterio **a valori "fiscali"** (art. 5-bis, D.lgs. 446/1997)
  - ✓ per il criterio **a valori di "bilancio"** (art. 5, D.lgs. 446/1997).

## 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

Per le società di capitali, nella determinazione della base imponibile IRAP, assumono rilievo le seguenti voci:

| COMPONENTI POSITIVI | | COMPONENTI NEGATIVI | |
|---|---|---|---|
| **Voce** | **Descrizione** | **Voce** | **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 (escl. 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 (c.d. "*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.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

**Nota**: in presenza di incertezza circa la valutazione 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 – C.M. 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 | |
|---|---|
| ✓ **Ammortamento/spese riferite alle autovetture**<br>✓ **Spese telefoniche**<br>✓ **Spese di rappresentanza**<br>✓ **Manutenzione/riparazione eccedenti il 5%** | **Deducibili** |
| ✓ **Oneri diversi di gestione** (voce B.14 di C.E.) | **Deducibili** |
| ✓ **Canoni di leasing** | **Deducibili** (a prescindere dalla durata del contratto ex art. 102 del TUIR) |
| ✓ **Ricavi/costi relativi agli immobili-patrimonio** | **Rilevano** in base a quanto imputato a C.E. |
| ✓ **Plusvalenze/minusvalenze** | **Rilevano** al 100%<br>(a prescindere dall'eventuale rateazione fiscale) |

## PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Il trattamento delle plus/minusvalenze è differenziato come segue:

| PLUS/MINUS | RILEVANZA AI FINI IRAP |
|---|---|
| **DA CESSIONE BENI STRUMENTALI** | Risultano "**pienamente rilevanti" ai fini IRAP** (cioè tassabili e deducibili).<br>Sono, invece, irrilevanti (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 (la cessione d'azienda genera sempre componenti straordinarie che non concorrono ex lege alla base imponibile IRAP) |

## 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

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

## COSTI PER IL PERSONALE

Anche nel metodo da bilancio rimane **l'indeducibilità** assoluta:

- dei costi del personale dipendente e assimilato (co.co.co., inclusi amministratori)
- degli utili spettanti agli associati in partecipazione.

| | |
|---|---|
| ✓ **personale dipendente e assimilato** (anche se indicati in voci diverse dalla B.9)<br>✓ **collaborazioni a progetto, occasionali ed amministratori**<br>✓ **utili spettanti agli associati in partecipazione** | **INDEDUCIBILI** |
| **Acquisto di beni/servizi destinati alla generalità/categorie di dipendenti e collaboratori** | **DEDUCIBILI (*)** |
| **(*)** *nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività e non costituiscono retribuzione per il dipendente* | |

**Beni e servizi destinati ai dipendenti**: continuano ad essere deducibili purché (C.M. 27/2009):

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

| COSTO<br>Beni / Servizi per la generalità dei dipendenti: | DATORE DI LAVORO | DIPEND./CO.CO.CO. |
|---|---|---|
| **Viaggio, vitto e alloggio** in trasferta (documentate) | **DEDUCIBILI (B.7)** | **NESSUN BENEFIT** |
| **Mensa** (aziendale, interaziendale o "esterna") | | |
| **Indumenti** da lavoro | | |
| **Aggiornamento professionale** | | |
| **Servizi di trasporto collettivo** | | |

| Altre componenti | DATORE DI LAVORO | DIPEND./CO.CO.CO. |
|---|---|---|
| Indennità di trasferta (forfettaria) | **DEDUCIBILI (B.9)** | **TASSAZIONE** |
| Altre indennità (mancato preavviso, indennità di rischio, ecc.) | | |

## CANONI DI LEASING

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

**Quota interessi indeducibili**: può essere determinato, in alternativa (CM 19/2009 e CM 17/2013):

- 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 il DM 24/04/98;

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

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

## COMPONENTI IRRILEVANTI

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

| COSTI NON DEDUCIBILI | RICAVI NON IMPONIBILI |
|---|---|
| ▪ **personale dipendente** (esclusi spese per apprendisti e INAIL) | Proventi finanziari |
| ▪ **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 | |

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

La **soppressione dell'area straordinaria** dal C.E. ha comportato conseguente rilevanti con riguardo a:

- rilevazione in bilancio degli **utili/perdite relativi a operazioni straordinarie**, e
- delle **altre componenti**, quali le sopravvenienze, che devono essere riallocate nelle altre voci del conto economico.

Con riguardo agli **utili/perdite derivanti dalla dismissione di cespiti o di rami d'azienda**, la suddetta eliminazione comporta l'obbligo di rilevazione di tali componenti rispettivamente nelle voci A5) "Altri ricavi" e B14) "Oneri diversi di gestione".

**Nota**: tuttavia, il **D.L. 244/2016**, per effetto di una modifica apportata all'art. 5 del D.lgs. 446/1997, ha **escluso** dalla base imponibile Irap i **componenti positivi e negativi di natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda o di rami di azienda** così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

La **stessa classificazione** è prevista per le **plusvalenze e minusvalenze** derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie. La **classificazione di altre componenti**, che prima trovavano allocazione nell'area straordinaria, avviene in base allo loro **natura**.
In particolare, si evidenziano i seguenti **eventi di natura straordinaria**:

- oneri di ristrutturazioni aziendali;
- plusvalenze/minusvalenze da svalutazioni/rivalutazioni;
- furti e ammanchi di beni;
- perdite o danneggiamenti di beni;
- oneri da cause e controversie non pertinenti alla normale gestione dell'impresa.

**Dal punto di vista dei ricavi**, la suddetta eliminazione ha comportato una modifica della distinzione tra attività caratteristica e accessoria, quest'ultima **non ammessa per i costi** in quanto sono classificabili per natura.

| VOCE | DESCRIZIONE | GESTIONE |
|---|---|---|
| **A1** | Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi | CARATTERISTICA |
| **A5** | Altri ricavi e proventi | ACCESSORIA |

**Irap a valori di bilancio**: per i soggetti che determinano la base imponibile ex art. 5 Dlgs 466/97:

- l'incidenza sulla determinazione della base imponibile Irap derivante dalla "riclassificazione" delle voci di C.E. nell'area ordinaria
- va effettuato tenendo conto del **principio di correlazione** (art. 5 c. 4 D.lgs. 446/1997), secondo il quale i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle ordinarie concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

**Nota**: il principio, secondo l'Agenzia, giunge ad attrarre nella base imponibile Irap:

- oltre alle rettifiche contabili correlate a operazioni effettuate in esercizi precedenti (sopravvenienze/insussistenze)
- anche quelle di natura prettamente straordinaria iscritte nel medesimo esercizio in sostituzione di costi/ricavi (RM 251/2007 – indennizzo assicurativo a seguito di alluvione – ed RM 294/2007 – componenti reddituali collegate ad un evento dannoso).

Pertanto:

- ➔ **l'eliminazione** dell'area straordinaria riduce gli **effetti** da essa derivanti in relazione all'interpretazione estensiva del principio di **correlazione**;
- ➔ vi possono essere **componenti reddituali** che, in **assenza di correlazione** a componenti ordinarie di esercizi precedenti o successivi, possono avere **rilevanza** ai fini **Irap** essendo confluite nell'area ordinaria;
- ➔ la **revisione dei principi OIC** per effetto dell'imputazione di alcune voci dell'ex area straordinaria nell'area finanziaria, comporta comunque l'esclusione dalla base imponibile Irap di voci aventi **carattere finanziario** (per esempio le componenti derivanti dalla ristrutturazione del debito).

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

**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.

Inoltre, le seguenti componenti possono avere una **diversa classificazione/collocazione** in quanto fanno riferimento a **beni di varia tipologia**:

- ✓ svalutazioni e rivalutazioni di partecipazioni, titoli, magazzino, ecc.;
- ✓ furti e ammanchi tipologia di disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari;
- ✓ perdite e danneggiamenti
- ✓ oneri da cause e controversie;
- ✓ indennità varie per rotture contratti.

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

| BIL. | COSTI BILANCIO | IMPORTI | ART. 5-BIS | | | ART. 5 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | % | DEDUCIBILI | INDEDUCIBILI | % | DEDUCIBILI |
| B6 | Materiale di consumo | € 30 | 100% | € 30 | € 0 | 100% | € 30 |
| B6 | Cancelleria | € 20 | 100% | € 20 | € 0 | 100% | € 20 |
| B7 | Luce e forza motrice | € 800 | 100% | € 800 | € 0 | 100% | € 800 |
| **B7** | **Spese telefoniche** | **€ 250** | **80%** | **€ 200** | **€ 50** | **100%** | **€ 250** |
| B7 | Spese di pulizia | € 200 | 100% | € 200 | € 0 | 100% | € 200 |
| **B7** | **Manutenzione automezzi** | **€ 800** | **20%** | **€ 160** | **€ 640** | **100%** | **€ 800** |
| B7 | Prestazioni professionali | € 8.000 | 100% | € 8.000 | € 0 | 100% | € 8.000 |
| **B7** | **Assicurazione automezzi** | **€ 1.000** | **20%** | **€ 200** | **€ 800** | **100%** | **€ 1.000** |
| **B10** | **Ammortamento automezzi** | **€ 2.000** | **20%** | **€ 400** | **€ 1.600** | **100%** | **€ 2.000** |
| B10 | Ammortamento mobili | € 100 | 100% | € 100 | € 0 | 100% | € 100 |
| B14 | Imposta di registro | € 200 | 0% | € 0 | € 200 | 100% | € 200 |
| B14 | Imposta di bollo | € 50 | 0% | € 0 | € 50 | 100% | € 50 |
| B14 | Diritto annuale CCIAA | € 100 | 0% | € 0 | € 100 | 100% | € 100 |
| | **TOTALE** | **€ 13.550** | | **€ 10.110** | **€ 3.440** | | **€ 13.550** |

## ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER IL TRIENNIO 2019-2021

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

- ➔ **è irrevocabile** per 3 periodi d'imposta
- ➔ in generale, 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**:

**a)** l'opzione **si rinnova in maniera automatica** per **altri 3 anni** (vincolanti)

**b)** **salvo** che l'impresa eserciti la **revoca**, tornando a determinare il valore della produzione netta secondo i "valori fiscali"; anche in questo caso, tale scelta è **irrevocabile per i 3 periodi successivi,** rimanendo anch'essa tacitamente rinnovabile nel seguito.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 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 |

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

| CASELLA | VALIDITA' DELL'OPZIONE |
|---|---|
| **OPZIONE**: barrare per l'esercizio dell'opzione per il triennio 2019-2021 | L'opzione esercitata in precedenza comporta, in assenza di revoca, il rinnovo automatico della stessa per il triennio 2019-2021 senza necessità di compilare l'apposita casella. |
| **REVOCA**: barrare nel caso in cui non si intende rinnovare l'opzione esercitata nel periodo 2015-2017 | In questo caso la revoca avrà decorrenza dal 2019 con l'obbligo di adottare il metodo fiscale per il triennio 2019-2021. |

| ALLEVAMENTO E AGRITURISMO | |
|---|---|
| **CONDIZIONI** | Le imprese di allevamento che determinano il reddito eccedente i limiti ex art. 32 TUIR con le regole dell'art. 56, c. 5 e le imprese di agriturismo che adottano il criterio forfetario ex art. 5 L. 413/1991, che optino 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 RM 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'art. 5 (metodo di bilancio), va esteso anche all'art. 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 2019-2021**:

- esercita **l'opzione direttamente nel Mod. IRAP 2019**
- barrando la **casella 1 del rigo IS35**

| 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 | X | Revoca |

**Esempio2**

**REVOCA DELL'OPZIONE**

La Beta SAS intende **esercitare la revoca dell'opzione** per la determinazione della base imponibile IRAP con il **metodo di bilancio esercitata per il triennio 2016-2018**:

- **esercita la revoca direttamente nel Mod. IRAP 2019**
- barrando la **casella 2 del rigo IS35**

Sarà obbligata ad adottare il criterio fiscale sul triennio 2019-2021.

| 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 | X |

**Esempio3**

**CONFERMA DELL'OPZIONE**

La Alfa SNC intende confermare l'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP con il **metodo di bilancio per il triennio 2019-2021**:

- è sufficiente **non esercitare la revoca nel Mod. IRAP 2019**.

**ATTENZIONE – NEOATTIVITA':** le imprese costituite nel 2019 non presentano alcuna dichiarazione al 2/12/2019; pertanto l'opzione per il triennio 2019-2021 va inviata presentando ancora **l'apposito modello** (Provv. 17/12/2015), sempre entro il termine del 2/12/2019.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

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

| | | |
|---|---|---|
| SEZIONE IV<br>IRAP<br>(art. 5-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/97) | CR11 | Opzione |

## MANCATO ESERCIZIO DELL'OPZIONE – REMISSIONE IN BONIS

**L'omessa comunicazione dell'opzione** nel Mod. Irap 2019 non impedisce l'accesso al regime se sanata con la **cd. "remissione in bonis".**

**Condizioni per l'accesso**:

**a)** possesso dei **requisiti** sostanziali richiesti dalla norma (es: tenuta della contabilità ordinaria)

**b)** esecuzione dell'adempimento, col **Mod Irap integrativo** (o l'invio dell'apposito modello per le neoattività 2019), **entro il termine di presentazione del primo mod. Redditi utile**

**c)** **versamento** contestuale della **sanzione** di **€ 250**, con F24, utilizzando il codice tributo 8114. (nel mod. F24 Elide - v. RM 42/2018).

Esempio: la mancata opzione comunicata al 2/12/2019 potrà essere sanata entro il 31/11/2020 (termine per l'invio del mod. Redditi successivo).

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it