

**CIRCOLARE N. 36/E**



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***Roma, 16 luglio 2009***

***OGGETTO: Articolo 1, commi 50 e 51 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 –  
Modifiche alla determinazione della base imponibile Irap –  
Ulteriori chiarimenti***

## INDICE

Premessa.....	3
1. Modifiche alla determinazione della base imponibile .....	3
1.1 Contributi erogati in base a norme di legge .....	3
1.2 Inerenza delle spese.....	3
1.3 Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali.....	5
2. Regime transitorio .....	5
2.1 Svalutazione di beni materiali.....	5
2.2 Rivalutazione dei beni materiali .....	6
3. Determinazione della base imponibile IRAP delle banche ed altri enti e società finanziari.....	7

## **Premessa**

La legge 24 dicembre 2007, n. 244, al fine di semplificare la modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, ha modificato il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Si evidenziano, di seguito, ulteriori chiarimenti rispetto a quelli già contenuti nella circolare n. 27/E del 26 maggio 2009.

## **1. Modifiche alla determinazione della base imponibile**

### **1.1 Contributi erogati in base a norme di legge**

L'articolo 11 del decreto Irap, al terzo comma, dispone la concorrenza alla formazione della base imponibile IRAP dei *“contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.”*

In relazione alle deduzioni dalla base imponibile Irap di cui al comma 4-quater dell'articolo 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è stato precisato che eventuali contributi percepiti dal datore di lavoro in relazione ai nuovi dipendenti assunti concorrono alla formazione della base imponibile Irap, in quanto costituiscono componenti correlati a costi ammessi in deduzione nella determinazione del valore della produzione (cfr. circolare del 12 luglio 2006, n. 26/E).

Considerato che la deduzione in esame spetta nei limiti di quanto stabilito nello stesso comma 4-quater, si ritiene che i contributi correlati all'assunzione di nuovi dipendenti assumono rilevanza ai fini Irap nei limiti dell'ammontare del costo del personale ammesso in deduzione, ai sensi del citato comma 4-quater.

### **1.2 Inerenza delle spese**

L'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, ai fini della determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali e degli enti

commerciali, stabilisce che *“la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell’articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell’esercizio”*.

In linea generale, quindi, la rilevanza Irap dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerenza rileva – già ai fini civilistici – come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito .

I componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici, in altri termini, sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione Irap.

Tale inerenza, che è declinata dal contribuente nella compilazione del conto economico, è tuttavia sindacabile dall’Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Tale sindacato di inerenza si pone in modo particolare con riferimento a determinati costi, per i quali il TUIR introduce presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità. 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.

Si pensi, ad esempio, agli oneri di utilità sociale imputati, secondo corretti principi contabili, in una voce rilevante ai fini del tributo regionale. Tali componenti di reddito potranno considerarsi senz’altro inerenti - e, dunque, deducibili dalla base imponibile Irap - secondo le limitazioni contenute nell’articolo 100 del TUIR.

Analoghe considerazioni valgono per le spese relative ad apparecchiature per servizi di comunicazione, per le spese di rappresentanza e per le spese relative a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati promiscuamente nell’esercizio di

imprese: tali componenti negativi di reddito, salvo diversa prova analitica dell'inerenza fornita dal contribuente, assumeranno rilevanza ai fini Irap, quindi, nei limiti rispettivamente previsti dagli articoli 102 comma 9, 108 comma 2 e 164 comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi.

### **1.3 Ammortamento aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali**

L'art. 36, comma 7 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce che *“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”*. Il successivo comma 7-bis prevede, inoltre, che *“le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria”*.

Considerato il tenore letterale della norma - che fa generico riferimento alle *“quote di ammortamento deducibili”* - si ritiene che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, operi anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

## **2. Regime transitorio**

### **2.1 Svalutazione di beni materiali**

Nella circolare n. 27/E del 2009 è stato precisato che le quote di ammortamento dei beni materiali non dedotte nella previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi, possono essere portate in deduzione a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988.

Al riguardo, si evidenzia che il medesimo criterio è applicabile con riferimento alle svalutazioni di beni materiali imputate in bilancio ante riforma Irap ma irrilevanti ai fini del tributo regionale.

In tale ipotesi, i beni risultano iscritti, nei bilanci relativi agli esercizi anteriori all'entrata in vigore della riforma IRAP, secondo valori inferiori a quelli fiscali, in quanto oggetto di svalutazioni rilevanti ai soli fini civilistici.

I maggiori valori fiscali, derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazione operate in bilancio, sono deducibili dal valore della produzione Irap, quindi, a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988.

## **2.2 Rivalutazione dei beni materiali**

Il medesimo principio appena richiamato per le svalutazioni di beni materiali, è applicabile anche alla rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'articolo 1, commi 469 e seguenti della legge n. 266 del 2005.

Si ricorda, al riguardo, 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 un quota di ammortamento determinata mediante l'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988.

### **3. Determinazione della base imponibile IRAP delle banche ed altri enti e società finanziari**

Nella circolare n. 27/E del 2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP a seguito delle modifiche recate dalla legge finanziaria per il 2008. In particolare, nel paragrafo 3.2 - riguardante le banche e gli altri enti e società finanziari - è stato affermato che le componenti valutative dei crediti diversi da quelli detenuti per la negoziazione ovvero quelli classificati tra i "Finanziamenti e crediti" ("L&H"), tra le "Attività finanziarie disponibili per la vendita" ("AFS") e quelli detenuti fino a scadenza ("HTM"), non rilevanti ai fini IRAP al momento della loro imputazione a conto economico, concorrono a determinare la base imponibile al momento della cessione dei relativi crediti.

Occorre precisare, al riguardo, che le componenti valutative che possono assumere rilevanza al momento della cessione dei crediti, ai fini dell'imposta regionale, sono esclusivamente quelle imputate in bilancio in vigore del nuovo regime. Restano, al contrario, escluse dal computo della base imponibile le rettifiche e le riprese di valore operate prima delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2008, vale dire quando la deducibilità/imponibilità di tali componenti, sulla base della previgente formulazione dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 446 del 1997, non era in ogni caso ammessa dal legislatore.

Le stesse considerazioni valgono per i titoli classificati tra le attività finanziarie disponibili per la vendita ("AFS") e le attività finanziarie detenute fino a scadenza ("HTM") le cui svalutazioni/rivalutazioni civilistiche risultavano sempre escluse dalla base imponibile IRAP, anche in sede di cessione dei titoli medesimi, dalla previgente disciplina.

Si evidenzia, pertanto, che l'affermazione contenuta nella citata circolare n. 27/E sulla rilevanza, in sede di realizzo, delle componenti valutative riguardanti i titoli in esame (imputate nella voce 130 del conto economico bancario) deve intendersi riferita alle sole operazioni di valutazione operate in bilancio in vigore delle nuove regole di determinazione della base imponibile IRAP.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.