

CIRCOLARE N. 60/E



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

**Roma, 28 ottobre 2008**

***OGGETTO: Le nuove modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società personali e gli imprenditori individuali - articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446***

PREMESSA.....	3
1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 5-BIS....	4
2. MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE.....	5
2.1 VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE .....	5
2.1.1 <i>Ricavi</i> .....	7
2.1.2 <i>Plusvalenze e minusvalenze</i> .....	9
2.1.3 <i>Variazione delle rimanenze finali</i> .....	10
2.1.4 <i>Costi della produzione</i> .....	11
2.1.4.1 <i>Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</i> .....	13
2.1.4.2 <i>Costi per servizi</i> .....	13
2.1.4.3 <i>Costi per ammortamenti e canoni di locazione anche finanziaria             dei beni strumentali materiali o immateriali</i> .....	15
3. DECORRENZA DELLA DISPOSIZIONE.....	16
4. OPZIONE PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP AI SENSI DELL'ARTICOLO 5 .....	16

## PREMESSA

La legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (di seguito *legge finanziaria 2008*), nell'articolo 1, commi da 50 a 52, detta disposizioni volte a “*semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito ...*”.

A tal fine, le disposizioni citate hanno ampiamente modificato il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 istitutivo dell'IRAP (di seguito, *decreto IRAP*), prevedendo – per le imprese – differenziati criteri di determinazione del valore della produzione netta.

Per le società di capitali e gli enti commerciali detti criteri sono enunciati nell'articolo 5, per le società di persone e le imprese individuali nell'articolo 5-bis del *decreto IRAP*.

La presente circolare illustra gli effetti della riforma sulla determinazione della base imponibile Irap per le società commerciali di persone e per gli imprenditori individuali (di seguito, *soggetti IRPEF*).

Secondo la disciplina in vigore prima delle modifiche apportate dalla *legge finanziaria 2008* (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007), i *soggetti IRPEF* erano tenuti a determinare la base imponibile IRAP secondo gli stessi criteri enunciati all'articolo 5 del *decreto IRAP*, validi anche per le società di capitali e gli enti commerciali (*soggetti IRES*).

Per effetto della riforma in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, il legislatore ha inteso, invece:

- da un lato, restringere l'ambito applicativo dell'articolo 5 del *decreto IRAP* alle sole società di capitali ed agli enti ad esse equiparate, disponendo, altresì, diversamente dal passato, che per tali soggetti i componenti positivi e negativi del valore della produzione rilevano

secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa;

- dall'altro, ricondurre le imprese individuali e le società di persone nel disposto del nuovo articolo 5-bis del *decreto IRAP*.

Per i menzionati *soggetti IRPEF* tale ultima disposizione, nel prevedere che la base imponibile Irap debba essere modellata sulla base delle medesime regole di determinazione rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, conferma un sistema sostanzialmente simile a quello contemplato nel previgente articolo 5 del *decreto IRAP*.

Lo stesso articolo 5-bis prevede tuttavia che i predetti *soggetti IRPEF* in regime di contabilità ordinaria possano optare per l'applicazione della disciplina prevista per le società di capitali e per gli enti commerciali di cui al rivisitato articolo 5 del *decreto IRAP*.

## **1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 5-BIS**

Ai sensi dell'articolo 5-bis, primo comma, primo periodo, del *decreto IRAP*, le nuove modalità di determinazione del valore della produzione netta si applicano:

- 1) alle società in nome collettivo e in accomandita semplice e società ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del Tuir residenti nel territorio dello Stato;
- 2) alle persone fisiche residenti titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del Tuir;
- 3) alle persone fisiche non residenti titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 55 del Tuir.

Più precisamente, le nuove regole di quantificazione del valore della produzione contenute nella disposizione in commento sono rivolte ai soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato che rivestono la forma giuridica di

società in nome collettivo e in accomandita semplice e a quelle ad esse equiparate (trattasi delle società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali), nonché alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa, ivi compresi i soggetti non residenti che sono assoggettati al tributo regionale in relazione all'esercizio di attività commerciali svolte nel territorio dello Stato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi per il tramite di stabili organizzazioni (base fissa o ufficio).

Restano esclusi dall'ambito di applicazione del nuovo articolo 5-*bis* le società e gli enti non residenti di cui alla lettera d) dell'articolo 73 del TUIR. A tali soggetti, richiamati dall'articolo 3, comma 1, lettera e) del *decreto IRAP*, si applicano, infatti, ai fini della determinazione del valore della produzione netta le regole contenute negli articoli 5, 6 e 7 del medesimo decreto per effetto del rinvio disposto dal successivo articolo 10, comma 4.

Posto che l'articolo 5-*bis*, comma 1, non contiene alcun riferimento al regime di contabilità ordinario o semplificato adottato dai contribuenti in parola (*soggetti IRPEF*), si ritiene che i medesimi ricadono nell'ambito applicativo della disposizione indipendentemente dal regime contabile adottato.

## **2. MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE**

### **2.1 VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE**

L'articolo 5-*bis* dispone, al primo comma, che: *“Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei*

*beni strumentali materiali e immateriali. (...) I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale".*

La riportata norma individua i componenti del valore della produzione e i costi di produzione che assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile Irap delle società di persone e delle imprese individuali. Detti componenti assumono rilievo ai fini dell'Irap secondo le medesime regole vevoli per la determinazione del reddito d'impresa.

A tal fine non si applicano, pertanto, i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei componenti positivi e negativi previsti dai principi contabili in materia di formazione del bilancio, come invece previsto dall'articolo 5 per i soggetti IRES.

L'articolo 5-*bis*, comma 1, prevede, quindi, che la base imponibile dell'imposta è data dalla differenza tra:

- la somma dei ricavi d'esercizio tipici di cui al comma 1, lettere a), b), f) e g) dell'articolo 85 del Tuir, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del Tuir; e,
- la somma dei costi d'esercizio delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali.

La disposizione medesima prevede, altresì, esplicitamente che:

- 1) i componenti positivi si assumono direttamente secondo le regole fiscali contenute nel Tuir (atteso che il legislatore opera un espresso rinvio alle voci di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g) del Tuir, nonché a quelle di cui agli articoli 92 e 93 dello stesso Tuir);
- 2) i componenti negativi, relativi alle voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali sono individuati in base alla classificazione civilistica del

bilancio. La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, il richiamo operato dal legislatore a tali voci - come meglio si chiarirà nel seguito - deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile Irap applicando i corretti principi contabili. I costi per servizi, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992.

### **2.1.1 Ricavi**

Danno luogo a ricavi rilevanti ai sensi del citato articolo 5-*bis*:

- i corrispettivi derivanti dalle prestazioni di servizi e dalle cessioni a titolo oneroso di beni-merci, di beni di consumo, ad esclusione di quelli strumentali all'attività di impresa [comma 1, lettere a) e b) dell'articolo 85 del Tuir];
- le indennità risarcitorie conseguite, anche in forma assicurativa, per la perdita ed il danneggiamento dei beni la cui cessione genera ricavi [comma 1, lettera f) dell'articolo 85 del Tuir];
- i contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura erogati in base a contratto [comma 1, lettera g) dell'articolo 85 del Tuir];
- i contributi erogati in base a norma di legge che, ai sensi del medesimo articolo 5-*bis*, concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.

Le menzionate voci sono rilevanti nel periodo d'imposta di competenza, secondo le ordinarie regole fiscali contenute nell'articolo 109 del Tuir.

Considerato che la norma fa riferimento ai “*contributi erogati in base a norma di legge*”, si ritiene che ai fini del calcolo della base imponibile Irap debbano essere ricompresi in tale voce sia i “*contributi spettanti esclusivamente*

*in conto esercizio a norma di legge*” [trattasi dei ricavi di cui al comma 1 dell’articolo 85, lettera h) del Tuir], sia i proventi in denaro o in natura conseguiti sempre in base a norma di legge a titolo di contributo [trattasi delle sopravvenienze attive di cui al comma 3 dell’articolo 88, lettera b) del Tuir].

Per quanto concerne il periodo d’imposta cui imputare correttamente tali componenti positive della base imponibile, si fa presente che:

- i “*contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge*”, essendo riconducibili tra i ricavi d’esercizio, sono imputati per competenza ai sensi dell’articolo 109 del Tuir;
- i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, in base a disposizioni di legge, essendo riconducibili tra le sopravvenienze attive, rilevano, ai sensi del citato comma 3 dell’articolo 88, lettera b) del Tuir, nell’esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell’esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto (*i.e.* secondo il principio di cassa).

In deroga al principio generale i predetti contributi non concorrono alla formazione della base imponibile qualora la legge istitutiva, ovvero altre disposizioni di carattere speciale, espressamente li esentino dall’IRAP.

Al riguardo, occorre ricordare che già ai sensi del previgente articolo 11, comma 3, del *decreto IRAP*, i contributi erogati a norma di legge concorrevano alla determinazione della base imponibile dell’imposta, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione. Come noto, tale norma è stata interpretata dal comma 2-*quinques* dell’articolo 3 del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, (così come sostituito dall’articolo 5, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289), nel senso che il concorso alla determinazione della base imponibile Irap dei contributi in parola “*si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l’esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che l’esclusione dalla base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale*”.

La richiamata norma di interpretazione autentica è tuttora applicabile, posto che il nuovo articolo 5-*bis* del *decreto IRAP*, nel disporre che “*i contributi erogati in base a norma di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili*” ripropone sostanzialmente il medesimo contenuto della disposizione abrogata.

In assenza di espresso riferimento ai proventi di natura finanziaria di cui al comma 1, lettere c), d) ed e) dell’articolo 85 del Tuir, si ritiene che gli stessi non rientrino tra i ricavi rilevanti ai fini della quantificazione del valore della produzione.

Non sono imponibili, pertanto, ai fini IRAP i corrispettivi derivanti dalla cessione di attività finanziarie (azioni, quote di partecipazione anche non rappresentate da titoli e strumenti finanziari simili alle azioni di società o enti IRES, che non beneficiano del regime della *participation exemption*, obbligazioni e altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni e dagli strumenti simili alle azioni), non iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni che formano oggetto di scambio per l’impresa [comma 1 lettere c), d) ed e) dell’articolo 85 del Tuir].

### ***2.1.2 Plusvalenze e minusvalenze***

Le plusvalenze non sono menzionate dall’art. 5-*bis* e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

In particolare, non rilevano le plusvalenze relative a beni strumentali anche non derivanti da operazioni di trasferimento d’azienda (che ai sensi del previgente articolo 11, comma 3, del *decreto IRAP* concorrevano in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP), né le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (cd. beni-patrimonio che, invece, se riferite ad immobili rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione delle società di capitali e degli enti commerciali, nonché delle società di persone ed imprese individuali in regime di

contabilità ordinaria che, come si dirà nel successivo paragrafo 4, optano per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole dei soggetti IRES).

Analogamente, tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile Irap la norma in questione non opera alcun rinvio alla voce di costo relativa alle minusvalenze, la quale, pertanto, non risulterà rilevante ai fini del calcolo del tributo.

Si ricorda, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 1, comma 51, della *legge finanziaria 2008*, resta fermo “*il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze o delle altre componenti positive conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina*”.

Pertanto, fermo restando che dal periodo d'imposta 2008 le plusvalenze non concorrono alla formazione della base imponibile dell'Irap, occorrerà in ogni caso aumentare la base imponibile medesima delle quote delle plusvalenze (o delle eventuali componenti positive) rateizzate (o rinviate) per effetto della disciplina previgente.

### ***2.1.3 Variazione delle rimanenze finali***

L'articolo 5-*bis* dispone che il valore delle rimanenze da assumere ai fini della determinazione della base imponibile Irap deve essere considerato nello stesso ammontare che risulta dall'applicazione delle regole fiscali contenute negli articoli 92 e 93 del Tuir.

L'articolo 92 del Tuir disciplina le variazioni delle rimanenze dei beni individuati dall'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, ossia i beni merce e le materie prime e sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili non strumentali acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Se positive (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali), dette variazioni di rimanenze incrementano il valore della produzione; se negative, lo riducono.

Si ricorda che, ai sensi del comma 1 dell'articolo 92 del Tuir, le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono alla formazione del reddito d'esercizio per un ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione dei seguenti criteri.

Le rimanenze finali dei suddetti beni, a meno che non siano valutate con il criterio del costo specifico, devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore e devono essere valutate attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato applicando i criteri indicati nei successivi commi da 2 a 4 del medesimo articolo 92.

Inoltre, nel caso di svalutazione delle rimanenze di beni, si dovrà assumere il valore derivante dall'applicazione del successivo comma 5.

Infine, ai sensi del comma 6 dell'articolo 92 del Tuir, i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione di durata infrannuale (12 mesi) sono valutati a costi specifici.

L'articolo 93 del Tuir disciplina le modalità di valutazione delle rimanenze relativamente alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

Ai sensi del comma 2 del citato articolo, le rimanenze in commento sono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti nell'esercizio.

Si ricorda che, ai sensi del medesimo comma, delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si deve tener conto, finché dette maggiorazioni non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento.

#### ***2.1.4 Costi della produzione***

L'articolo 5-bis prevede, al comma 1, che ai fini della determinazione della base imponibile Irap devono essere sottratti dal valore della produzione i seguenti componenti negativi:

- 1) costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 2) costi per servizi;

- 3) ammortamenti e canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

Come anticipato, l'articolo 5-*bis* del decreto Irap, nello stabilire che i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del tributo sono determinati secondo le regole fiscali, fa riferimento a voci di costo che – non essendo tutte specificamente disciplinate dal TUIR – possono essere individuate utilizzando la classificazione per natura tipica delle disposizioni civilistiche. Naturalmente, le suddette componenti negative, al pari delle componenti positive del valore della produzione, si assumeranno con i medesimi criteri di determinazione e di imputazione temporale dettati dalle disposizioni del TUIR. Fanno eccezione i costi per servizi che come si è detto possono essere individuati sulla base della disciplina fiscale facendo riferimento a quanto previsto ai fini delle imposte sui redditi dal D.M 17 gennaio 1992.

L'articolo 5-*bis* del *decreto IRAP* prevede, inoltre, che sono indeducibili ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta i seguenti componenti:

- a) le spese per il personale dipendente e assimilato;
- b) i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del medesimo *decreto IRAP*, vale a dire:
  - 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), del TUIR;
  - i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, commi 2, lettera a), e 3, del TUIR;
  - i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'articolo 47 del TUIR;
  - gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c) del predetto articolo 49, comma 2, del TUIR;

- c) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- d) le perdite su crediti;
- e) l'imposta comunale sugli immobili (ICI) di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

#### *2.1.4.1 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*

Per quanto attiene alle voci di costo in esame rilevanti ai fini dell'Irap, si fa presente che le stesse corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile, i cui importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti sono solo quelli di natura commerciale, e non quelli aventi natura finanziaria (proventi finanziari), peraltro non rilevanti ai fini della base imponibile dell'IRAP, essendo relativi a voci di costo non richiamate dalla norma in commento. I costi relativi ai beni in parola sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci. Sono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo le imposte non recuperabili come, ad esempio, le imposte di fabbricazione.

Come precisato anche nella circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, della voce in esame fanno parte anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale.

#### *2.1.4.2 Costi per servizi*

In base ai criteri individuati nell'articolo 1 del D.M. del 17 gennaio 1992, per attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi si intendono quelle indicate nei commi da 1 a 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e quelle elencate nel comma 4 dello stesso articolo 3, nelle lettere a), b), c), e) f) e h).

In particolare, ai sensi dei commi 1 e 2 del citato articolo 3, si tratta delle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili, le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti, i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Dette prestazioni, anche ai fini che qui interessano, rilevano secondo i criteri indicati al successivo comma 3 dell'articolo 3 in commento.

Le prestazioni che ai sensi del D.M. 17 gennaio 1992 costituiscono prestazioni di servizi ai soli fini delle imposte dirette, sono quelle indicate al comma 4 del medesimo articolo 3 (ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non sono, invece, considerate prestazioni di servizi), ossia:

*“a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;*

*b) i prestiti obbligazionari;*

*c) le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'articolo 2 [del D.P.R. n. 633 del 1972];*

*e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;*

*f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;*

*h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'articolo 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo. [articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972]”.*

#### *2.1.4.3 Costi per ammortamenti e canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali o immateriali*

Vanno inclusi nel costo relativo all'ammortamento dei beni strumentali materiali, tutti gli ammortamenti fiscali, senza possibilità di far valere gli ammortamenti anticipati e/o accelerati, già previsti all'articolo 102, comma 3, del TUIR, abrogato dal comma 33, lettera n), numero 1, della *legge finanziaria 2008*.

Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, le predette voci di costo si assumono secondo i medesimi importi ammessi in deduzione sulla base delle disposizioni del TUIR.

Considerazioni analoghe, valgono per i costi relativi alla locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali il cui valore, ai fini della quantificazione dell'IRAP, si assume secondo le regole fiscali contenute nel comma 7 del menzionato articolo 102 del TUIR. In ogni caso, si fa presente che l'ammontare ammesso in deduzione, ai fini del calcolo del valore della produzione, è solo quello riferito alla quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, a nulla rilevando la quota interessi desunta dallo stesso contratto che, per espressa previsione normativa, è indeducibile ai fini del calcolo in parola.

Il costo relativo all'ammortamento dei beni strumentali immateriali si ritiene debba ricomprendere tutte le categorie di immobilizzazioni immateriali, ivi compreso l'avviamento trattato all'articolo 103 del TUIR, rubricato “Ammortamento dei beni immateriali”, in quanto l'articolo 5-bis, comma 1, ultimo periodo del *decreto Irap* stabilisce che “*i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale*”.

### **3. DECORRENZA DELLA DISPOSIZIONE**

Ai fini della decorrenza degli effetti della disposizione in esame, il comma 51 della *legge finanziaria 2008* prevede che “*le disposizioni di cui al comma 50 si applicano a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007*”. Pertanto, per le imprese individuali e per le società di persone che hanno l’esercizio coincidente con l’anno solare, le nuove regole di determinazione della base imponibile ai fini dell’Irap si applicano a decorrere dal periodo d’imposta 2008.

### **4. OPZIONE PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP AI SENSI DELL’ARTICOLO 5**

Il regime “naturale” di determinazione del valore della produzione netta dei *soggetti IRPEF* (società di persone e imprese individuali), siano essi in regime di contabilità ordinaria o semplificata, è quello risultante dall’applicazione delle disposizioni contenute nell’articolo 5-*bis* del *decreto IRAP*.

Per i soggetti IRPEF che si avvalgono della contabilità ordinaria, il comma 2 dell’articolo 5-*bis* in commento prevede la possibilità di abbandonare tale regime e di optare per il calcolo della base imponibile Irap secondo le modalità dettate nel riformulato articolo 5 dello stesso *decreto IRAP* per i soggetti IRES (“*differenza tra valori 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.*”). Ovviamente i soggetti che operano in regime di contabilità semplificata possono applicare unicamente le regole di cui all’articolo 5-*bis*.

Ai fini della possibilità di esercitare l’opzione in questione, a nulla rileva la circostanza che i *soggetti IRPEF* adottino il regime di contabilità ordinaria per scelta, così come prescritto ai sensi dell’articolo 18, comma 6, del D.P.R. 29

settembre 1973, n. 600 e non per obbligo ai sensi dell'articolo 14 e seguenti del menzionato D.P.R. n. 600 del 1973.

L'opzione va esercitata utilizzando il modello per la “*Comunicazione dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all'articolo 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97*” approvato, con le relative istruzioni, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 marzo 2008.

A regime detta comunicazione deve essere inoltrata all'Agenzia delle entrate, pena l'inefficacia dell'opzione stessa, entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si intende applicare la disciplina in parola. Per il periodo di imposta 2008 la comunicazione dell'opzione può essere inviata entro il termine del 31 ottobre 2008, così come disposto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 maggio 2008.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 5-bis e come specificato anche nelle istruzioni per la compilazione del modello:

- l'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta, al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio;
- in caso di revoca dell'opzione precedentemente comunicata, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'articolo 5-bis del *decreto IRAP* per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le modalità stabilite dall'articolo 5 del medesimo decreto.

Al riguardo occorre precisare che, per effetto del vincolo triennale dell'opzione esercitata, il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione, il regime di contabilità ordinaria. L'esercizio della revoca dell'opzione precedentemente comunicata non preclude la possibilità per il contribuente di modificare il proprio regime contabile.

Per le società di persone neo-costituite, l'opzione per la determinazione della base imponibile con le modalità previste dall'articolo 5 potrà essere

esercitata, come previsto per l'esercizio dell'opzione a regime, entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta.

Per gli imprenditori individuali che iniziano l'attività in corso d'anno, l'opzione potrà essere esercitata in relazione a tale periodo di imposta entro 60 giorni dalla data di inizio dell'attività di cui all'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Qualora un soggetto IRES che si trasforma in società di persone intenda mantenere il regime di determinazione della base imponibile disciplinato dall'articolo 5 del *decreto IRAP*, dovrà esercitare l'opzione prevista dal comma 2 dell'articolo 5-*bis* entro il termine di 60 giorni dalla data di efficacia giuridica della trasformazione medesima.

In caso di mancato esercizio dell'opzione, si intenderà "naturalmente" ed automaticamente adottato il regime di cui all'articolo 5-*bis*. Resta ferma in tal caso la possibilità di optare per l'applicazione del regime di cui all'articolo 5 nei termini "ordinari", ossia entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta.

In caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, invece, non è necessaria alcuna comunicazione, atteso che queste ultime determinano la base imponibile esclusivamente in base all'articolo 5 del *decreto IRAP*, a prescindere dalle modalità di determinazione della base imponibile in precedenza applicate dalla società trasformanda.

\*\*\*

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