

# Opzione IRAP da bilancio: quale è il metodo di calcolo più conveniente?

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 3 Marzo 2014

oggi scade il termine per scegliere in che modalità calcolare l'IRAP per i contribuenti che non sono società di capitali: analisi delle diverse modalità di calcolo

## L'IRAP - Aspetti generali

L'IRAP è un tributo - sorto come «semplificatore» rispetto a una serie di imposte e contributi che caratterizzavano il sistema impositivo anteriore al D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 – la cui scomparsa è stata più volte «annunciata» (dal legislatore e dalla pubblicistica), e la cui applicazione è stata oggetto di numerose sentenze emesse anche dalla Corte di Cassazione. Il **presupposto** dell'IRAP risiede nell'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette:

- alla produzione o allo scambio di beni;
- (ovvero) alla prestazione di servizi.

In ogni caso, l'attività esercitata dalle società e dagli enti residenti costituisce presupposto impositivo. Il presupposto dell'imposta – secondo l'art. 2, primo comma, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 – consiste nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. **L'IRAP viene determinata in maniera differente a seconda della natura del soggetto passivo** (impresa commerciale; produttore agricolo; ente non commerciale; ente pubblico; banca o assicurazione). Per le imprese, la base imponibile è costituita in linea generale e con alcune limitate peculiarità dalla differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione stessa. L'importo da versare si ottiene applicando alla base imponibile (**VPN** = valore della produzione netta), una certa aliquota fissata per legge su base nazionale, che le singole Regioni possono aumentare al massimo di un punto percentuale. Dal 2008 l'aliquota base è fissata al 3,90% per le imprese e all'8,50% per le amministrazioni pubbliche. Il versamento deve essere effettuato entro le



scadenze previste per le imposte sui redditi, utilizzando il modello F24. Per effetto dell'art. 1, commi 50 – 52, della L. n. 244 del 24.12.2007 (finanziaria 2008), il D.Lgs. n. 446/1997 è stato innovato prevedendo - per le imprese - differenziati criteri di determinazione del valore della produzione netta. Per le società di capitali e gli enti commerciali questi criteri sono enunciati nell'art. 5, e per le società di persone e le imprese individuali nell'art. 5-bis, del decreto IRAP.

## La determinazione della base IRAP per i soggetti IRPEF

Per le società di capitali e gli enti commerciali, il metodo naturale per la determinazione della base imponibile IRAP (VPN) è quello da bilancio, mentre per i soggetti IRPEF – imprenditori individuali e società di persone – tale possibilità rappresenta un'opzione volontaria. Le indicazioni di prassi in materia si rinvengono nella circolare dell'Agenzia Entrate n. 60/E del 28.10.2008, che verrà più avanti esaminata. Occorre però preliminarmente rammentare che, in generale, i soggetti IRPEF determinano il VPN ai sensi del richiamato art. 5-bis, primo comma, del D.Lgs. n. 446/1997, cioè come differenza tra:

1. i contributi erogati a norma di legge, purché non correlati a costi indeducibili, le variazioni delle rimanenze di cui agli artt. 92 e 93 del TUIR, e l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, primo comma, lettere a), b), f) e g), del TUIR (cessioni di beni e prestazioni di servizi; cessioni di materie prime, sussidiarie e semilavorati; indennità a titolo di risarcimento; contributi spettanti in base a contratto);
2. i componenti negativi tipici della gestione caratteristica, fatta eccezione per le spese per il personale dipendente ed assimilato, per le svalutazioni e per gli oneri diversi di gestione (comprendendo i costi per materie prime, sussidiarie e di consumo, per le merci e i servizi, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi commerciali, nonché le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali ed immateriali).

Questi costi devono essere individuati sulla base della classificazione civilistica di bilancio, ad eccezione dei costi per servizi, da identificarsi secondo il D.M. 17.1.1992.

### Sono indeducibili nella determinazione del VPN:

1. i compensi per attività commerciali e prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
2. i costi per collaborazione coordinata e continuativa;
3. le spese per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
4. gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
5. la quota interessi dei [canoni di locazione finanziaria](#), desunta dal contratto;

6. le [perdite su crediti](#);
7. l'ICI;
8. le [minusvalenze e sopravvenienze passive](#).

Per quanto riguarda l'IMU, si fa presente che tale imposta è deducibile dal reddito di impresa e di arti e professioni nella misura del 20%, ma resta indeducibile ai fini dell'IRAP (art. 1, comma 1 715, L. 27.12.2013, n. 147, sostitutivo del primo comma dell'art. 14 del D.Lgs. 4.3.2011, n. 23) .

## L'esercizio dell'opzione

L'opzione per i soggetti IRPEF che desiderano adottare le regole per la determinazione del VPN ordinariamente riservate ai soggetti IRES deve essere esercitata **utilizzando lo specifico modello** approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31.3.2008. La 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 derogatoria. Ai sensi del comma 2 dell'articolo 5-*bis* e come specificato 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 VPN deve essere determinato secondo le regole del primo comma dell'art. 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 VPN secondo le modalità stabilite dall'art. 5 del medesimo decreto.

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. La revoca dell'opzione precedentemente comunicata non preclude invece la possibilità di modificare il regime contabile. Per le società di persone neocostituite, l'opzione può essere esercitata entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta. Per gli imprenditori individuali che iniziano l'attività in corso d'anno, l'opzione può essere esercitata in relazione a tale periodo di imposta entro 60 giorni dalla data di inizio dell'attività. Se un soggetto IRES che si trasforma in società di persone intende mantenere il regime di determinazione della base imponibile secondo le regole IRES, l'opzione dovrà essere esercitata entro il termine di 60 giorni dalla data di efficacia giuridica della trasformazione. Nessuna conseguenza si determina invece nell'inversa ipotesi della trasformazione evolutiva di società di persone in società di capitali, dato che quest'ultima potrà determinare il VPN solamente secondo le regole ordinarie dell'art. 5 del decreto IRAP.

## Il valore della produzione per i soggetti IRPEF

Per quanto si è detto sopra, la base imponibile IRAP (VPN) delle imprese – societarie e individuali – soggette all'IRPEF viene determinata, secondo una sintesi brutale, dalla sottrazione ricavi (fiscali) – costi (fiscali), senza applicare

*«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»<sup>2</sup>.*

Atteso che i componenti positivi rilevanti ai fini del VPN sono quelli individuati<sup>3</sup> nelle varie lettere dell'art. 85, primo comma, nonché nell'art. 88, del TUIR, l'Agenzia delle Entrate<sup>3</sup> ha precisato che:

- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, riconducibili tra i ricavi di esercizio, sono imputati per competenza ai sensi dell'art. 109 del Testo Unico;
- i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, in base a disposizioni di legge, riconducibili tra le sopravvenienze attive, rilevano nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio<sup>4</sup> in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto (secondo il principio di cassa) ;
- i proventi di natura finanziaria di cui alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell'art. 85 del TUIR non rientrano tra i ricavi rilevanti ai fini della quantificazione del VPN;
- le plusvalenze, non sono menzionate dall'art. 5-bis, per i soggetti IRPEF, non concorrono alla formazione del VPN;
- il valore delle rimanenze da assumere ai fini della determinazione del VPN deve essere considerato nello stesso ammontare che risulta dall'applicazione delle regole fiscali contenute negli artt. 92 e 93 del TUIR.

Viene rammentato a tale riguardo dalla circolare che, ai sensi dell'art. 92, primo comma, del TUIR, le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono alla formazione del reddito di esercizio secondo i criteri indicati nel medesimo articolo. Il successivo art. 93 del TUIR disciplina le modalità di valutazione delle rimanenze relativamente alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (ai sensi del secondo comma del citato articolo, tali rimanenze sono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti nell'esercizio, tenendo altresì conto delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si deve tener conto, finché dette maggiorazioni non sono state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%).

#### **I costi della produzione**

L'art. 5-bis prevede, al primo comma, che ai fini della determinazione del VPN 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.

Osserva l'Agenzia che le voci di costo in esame rilevanti ai fini del VPN corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile, i cui importi devono essere 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 del VPN, 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, etc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci. Anche le imposte non recuperabili (come, ad esempio, le imposte di fabbricazione) sono incorporate nel costo. Per quanto attiene ai costi per servizi, i criteri di cui al citato D.M. 17.1.1992 fa rinvio alla disciplina dell'IVA, grazie alla quale possono essere circoscritte le 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. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, ancorché non assumano rilevanza ai fini IVA:

- 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;
- i prestiti obbligazionari;
- 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];
- 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;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
- 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.

**Ammortamenti e canoni di locazione anche finanziaria**

Nel costo relativo all'ammortamento dei beni strumentali materiali devono essere inclusi tutti gli ammortamenti fiscali, senza possibilità di far valere gli ammortamenti anticipati e/o accelerati. Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, queste 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, deve essere assunto secondo le regole fiscali contenute nell'art. 102, settimo comma, del TUIR. L'ammontare ammesso in deduzione ai fini del calcolo del VPN è solo quello riferito alla quota capitale dei canoni di *leasing*, a nulla rilevando la quota interessi desunta dallo stesso contratto che, per espressa previsione normativa, è indeducibile. Il costo relativo all'ammortamento dei beni strumentali immateriali deve ricomprendere tutte le categorie di immobilizzazioni immateriali, compreso l'avviamento trattato all'art. 103 del TUIR, in quanto l'articolo 5-*bis*, primo comma, 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».*

### **Leggi anche: [IRAP e Leasing immobiliare](#)**

#### **La scelta del metodo di calcolo IRAP: considerazioni di sintesi**

Sotto il profilo della convenienza, la scelta da parte delle imprese IRAP per la determinazione del VPN in base al bilancio (regime naturale delle imprese IRES) può essere consigliabile allorquando siano previste significative minusvalenze da realizzo e sopravvenienze passive, nonché altri componenti negativi che sarebbero soggetti a una limitazione della deducibilità in base alle regole del TUIR. La deducibilità di questi componenti sarebbe integralmente assicurata applicando infatti il principio di derivazione dal bilancio. Se invece si prevedono plusvalenze considerevoli, o comunque eccedenti le minusvalenze e le sopravvenienze passive, l'impresa individuale o la società di persone in contabilità ordinaria possono essere indotte a mantenere l'applicazione del regime ordinario di cui all'art. 5-*bis*, primo comma. Si osserva al riguardo che la determinazione del VPN ai fini dell'IRAP secondo le disposizioni dell'art. 5, cioè secondo il sistema vigente per i soggetti IRES, fa sì che la base imponibile venga calcolata come differenza tra il valore e i costi della produzione [aggregato A) – aggregato B) del conto economico], con l'esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), cioè senza considerare:

- i costi per il personale;
- altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- gli accantonamenti per rischi;

- gli altri accantonamenti.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS), la base imponibile viene determinata assumendo le corrispondenti voci del valore e dei costi della produzione. In ogni caso però operano per quanto attiene ai costi per il personale tutte le ipotesi di cui all'art. 11 del decreto IRAP, che attenuano l'impatto dell'imposta sulle relative componenti reddituali negative. Sotto il cappello «mediatico» del c.d. *cuneo fiscale*, operano infatti numerose disposizioni tese a non penalizzare il lavoro dipendente, i cui oneri per l'impresa soggiacciono ordinariamente all'IRAP. Si osserva al riguardo che l'art. 2, primo comma, del D.L. 6.12.2011, n. 201 (convertito con modificazioni dalla L. 22.12.2011, n. 214), ha in seguito consentito, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2012, la deduzione dell'intero importo dell'IRAP strettamente riferibile alle spese per il personale dipendente ed assimilato (la deducibilità forfettaria del 10% è invece rimasta in vigore quanto agli interessi passivi e agli oneri assimilati). In questo caso si tratta della deduzione dalla base imponibile delle imposte sui redditi di un importo

*«pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».*

La legge di stabilità per il 2014 (**L. 27.12.2013, n. 147**), è invece intervenuta sulla base imponibile «propria» dell'IRAP, consentendo a regime la deducibilità dei costi relativi all'assunzione di personale dipendente a tempo indeterminato (alcune disposizioni previgenti consentivano invece una deduzione temporalmente delimitata). 3 marzo 2014 Fabio Carriolo **NOTE**

1 Dal 2014 la *service tax* comunale IUC assorbe l'IMU, la tariffa TARI sui rifiuti e la TASI sui servizi indivisibili dei comuni.

2 Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 60/E del 2008, cit.

3 Nella predetta circolare n. 60/E (cfr. nota 2).

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