

CIRCOLARE N. 26/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 giugno 2012

OGGETTO: Determinazione della base imponibile IRAP - Ulteriori chiarimenti.

INDICE

<i>Premessa</i>	<i>3</i>
<i>1. Trattamento della svalutazione delle immobilizzazioni materiali.....</i>	<i>3</i>
<i>1.1. Regime transitorio</i>	<i>4</i>
<i>1.2. Nuovo regime.....</i>	<i>9</i>
<i>2. Trattamento della svalutazione delle immobilizzazioni immateriali</i>	<i>12</i>
<i>3. Trattamento della svalutazione per i soggetti IAS adopter</i>	<i>13</i>
<i>4. Costi di chiusura e post chiusura delle discariche.</i>	<i>14</i>
<i>5. Accantonamenti al fondo ripristino dei beni di azienda condotta in affitto ..</i>	<i>15</i>
<i>6. Trattamento ai fini IRAP degli oneri finanziari e delle spese per il personale capitalizzati.....</i>	<i>17</i>
<i>7. Costi sostenuti per personale addetto a ricerca e sviluppo</i>	<i>20</i>
<i>8. Soggetti IAS adopter – Applicazione della clausola di salvaguardia</i>	<i>21</i>

Premessa

La presente circolare fornisce ulteriori chiarimenti, rispetto a quelli già resi con le circolari n. 27/E del 26 maggio 2009, n. 36/E del 16 luglio 2009 e n. 39/E del 22 luglio 2009, in merito alle regole di determinazione della base imponibile IRAP introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Al riguardo, si ricorda che il principio generale che sorregge il vigente sistema impositivo dell'IRAP, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della “presa diretta da bilancio” delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo “sganciamento” del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Ciò premesso, si forniscono le seguenti precisazioni in relazione a casi specifici sottoposti all'attenzione della scrivente.

1. Trattamento della svalutazione delle immobilizzazioni materiali.

L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 prevede che, ai fini dell'assoggettamento ad IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali, *“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”*.

In considerazione della circostanza che la menzionata disposizione esclude espressamente la deducibilità dall'IRAP della voce B10), lettera c), del conto economico, riferita alle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali, non

concorrono a formare la base imponibile le minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi (*cfr.* paragrafo 1.1 della circolare del 26 maggio 2009, n. 27/E).

Diversamente, concorrono a formare la base imponibile IRAP gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali di cui alla voce B10), lettera b), del conto economico.

L'indeducibilità della svalutazione genera un disallineamento tra il valore civile e il valore fiscale del bene, per cui si pone il problema di individuare il momento in cui il costo non dedotto, transitato a conto economico a titolo di svalutazione, assume rilevanza ai fini IRAP.

Al riguardo, si evidenzia che il trattamento fiscale risulta differente a seconda che si tratti di:

- 1) beni acquisiti prima della data di entrata in vigore del nuovo regime IRAP e che a tale data presentavano un disallineamento tra il valore civile e il valore fiscale (di seguito, per brevità, "regime transitorio");
- 2) beni acquisiti dopo l'entrata in vigore del nuovo regime IRAP oppure di beni acquisiti prima e che a tale data non presentavano alcun disallineamento tra il valore civile e quello fiscale (di seguito, per brevità, "nuovo regime").

1.1. Regime transitorio

Nelle circolari n. 27/E e n. 36/E del 2009 è stata chiarita la disciplina IRAP applicabile nell'ipotesi in cui 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.

Nelle predette circolari è stato precisato che i maggiori valori fiscali, derivanti dal mancato riconoscimento ai fini IRAP delle svalutazioni operate in bilancio, sono deducibili dall'imponibile del tributo regionale, attraverso variazioni in diminuzione, 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 decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

In altri termini, nell'ipotesi in cui, alla data di entrata in vigore del nuovo regime IRAP, si sia in presenza di un disallineamento tra il valore civile e il valore fiscale dei beni, trovano ancora applicazione le regole previgenti all'entrata in vigore della legge finanziaria 2008 e, in particolare, quelle dell'articolo 11-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997. Tale ultima disposizione, che continua a trovare applicazione con riguardo alle operazioni rientranti nel regime transitorio IRAP, consente di effettuare anche ai fini IRAP le variazioni in diminuzione operate ai fini IRES per recuperare la svalutazione non dedotta.

Si evidenzia al riguardo che, ai fini della determinazione della base imponibile IRES, il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a conto economico può essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nel presupposto che il costo sia transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

Esempio 1: svalutazione con variazione della vita utile residua

Si ipotizzi il caso di un soggetto IRES che abbia acquistato un bene nel 2005 che:

- ha un costo storico di 100;
- ha una vita utile di 10 esercizi;
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 del 10 per cento (si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio);
- nel 2007 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 10 e una riduzione della vita utile residua da 8 a 7 esercizi (calcolati dal 2007 compreso).

In tale situazione, la circolare n. 36/E del 2009 ha chiarito che il maggiore valore fiscale (pari a 10), derivante dal mancato riconoscimento della

svalutazione operata in bilancio nel 2007, è deducibile dall'imponibile IRAP a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile (2014), nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (cfr. circolari n. 27/E e 36/E del 2009).

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
- in dichiaraz. come variazione in diminuzione	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-10
Valore civile al 31/12	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

Nel caso di specie, quindi, dal 2007 la quota di ammortamento civilistico stanziata annualmente a conto economico risulta pari a 10, cioè al valore contabile residuo (70) ripartito sulla base della vita utile residua del bene (7 esercizi).

La quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, invece, continua ad essere determinata dall'applicazione del coefficiente tabellare (10 per cento) al valore fiscale del bene (100) e, nella fattispecie, risulta anch'essa pari a 10.

Si evidenzia che in tale caso il contribuente non può dedurre il maggior valore fiscale (pari a 10) nel corso del processo di ammortamento, poiché la quota di ammortamento transitata a conto economico non è inferiore all'importo massimo fiscalmente deducibile.

Nella diversa ipotesi - non trattata nei predetti documenti di prassi - in cui l'ammortamento civilistico risulti inferiore rispetto a quello fiscalmente deducibile si ritiene possibile dedurre il maggior valore fiscale nel corso del processo di ammortamento senza attendere la fine dell'ammortamento contabile.

In altri termini, durante il periodo di ammortamento del bene è possibile apportare delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per la parte del maggior ammortamento fiscale risultante dall'applicazione dei coefficienti tabellari ad un valore fiscale più alto di quello civilistico.

Resta inteso che tali variazioni sono effettuate ai fini IRAP – ai sensi dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997, che continua a trovare applicazione con riguardo alle operazioni rientranti nel regime transitorio – sempreché siano state operate anche ai fini IRES.

Esempio 2: svalutazione con invarianza della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza dello stesso bene di cui al precedente esempio 1 che nel 2007 subisce una svalutazione di 10 con rilevanza solo civilistica, ferma restando, però, la vita utile del bene (8 esercizi calcolati dal 2007 compreso).

In questo caso si avrà:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP di cui	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- in dichiaraz. come variazione in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Valore civile al 31/12	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

In tal caso, la quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, pari a 10 [determinata applicando il coefficiente tabellare (10 per cento) al valore fiscale del bene (100)], è superiore alla quota di ammortamento civilistico stanziata a conto economico, pari ad 8,75 [determinata dividendo il valore contabile (70) per la residua vita utile (8)].

Ne deriva, quindi, che il contribuente, dal 2007 al 2014, effettua delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per un importo pari a 1,25 al fine di riassorbire il maggiore valore fiscale (pari a 10) non dedotto nel 2007.

Resta inteso che tali variazioni sono effettuate ai fini IRAP – ai sensi dell’articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997, che continua a trovare applicazione con riguardo alle operazioni rientranti nel regime transitorio – sempreché siano state operate anche ai fini IRES.

Si ricorda, infine, che il contribuente per recuperare *medio tempore* la svalutazione non dedotta deve dedurre in ciascun periodo d’imposta l’intero importo dell’ammortamento fiscalmente ammesso. Ne consegue che, in linea di principio, qualora non deduca l’intero maggior ammortamento fiscale rispetto a quello imputato a conto economico nel corso del processo di ammortamento, tale maggior valore può essere recuperato solo in sede di realizzo del cespite.

Va tuttavia evidenziato che, considerata l’incertezza interpretativa sul punto, il contribuente che nei periodi d’imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la presente circolare non abbia dedotto il maggiore ammortamento ai fini IRAP per l’importo massimo consentito, non è costretto ad aspettare la cessione del bene per recuperare l’ammortamento non dedotto, ma può farlo nei periodi d’imposta successivi tenendo conto delle indicazioni fornite con la presente circolare.

In altri termini, il contribuente opera, fino a concorrenza della quota fiscalmente deducibile (determinata secondo i coefficienti tabellari), opportune variazioni in diminuzione nei periodi d’imposta in cui risultano imputate a conto economico quote di ammortamento ovvero nei periodi d’imposta successivi a quello in cui è cessato il processo di ammortamento contabile.

1.2. Nuovo regime

Con riferimento ai beni acquisiti dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina IRAP, nonché per quelli acquisiti prima della data di entrata in vigore del nuovo regime IRAP e che a tale data non presentavano alcun disallineamento tra il valore civile e quello fiscale, si evidenzia quanto segue.

Il disallineamento tra valore civile e quello fiscale che si genera a seguito della svalutazione fiscalmente non rilevante si riassorbe attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso.

Infatti, come già accennato, le nuove regole IRAP applicabili dal periodo d'imposta 2008 hanno determinato uno sganciamento dalle regole IRES e, conseguentemente, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento rilevanti nell'ambito della disciplina del tributo regionale, i coefficienti previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988. Ciò in quanto per tali fattispecie non trova più applicazione l'abrogato articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Esempio 3: svalutazione con invarianza della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza di un bene acquistato nel 2008 che:

- ha un costo storico di 100;
- ha una vita utile di 10 esercizi;
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 del 10 per cento (si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio);
- nel 2010 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 10 senza subire alcuna riduzione della vita utile residua (che rimane invariata: 8 esercizi dal 2010 compreso).

Si avrà la seguente situazione:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP di cui	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- in dichiaraz. come variazione in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Valore civile al 31/12	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

In tale ipotesi, pur coincidendo nel valore, la variazione fiscale ai fini IRES e ai fini IRAP deriva da differenti circostanze.

In particolare, ai fini IRES, il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a conto economico potrà essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione (pari a 1,25 in ciascun periodo d'imposta) dal 2010 al 2017, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

Ai fini IRAP, la svalutazione non dedotta nel 2010 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene di 80 (valore contabile residuo di 70 al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta di 10) sulla base della vita utile residua (8 esercizi). Quindi la quota di ammortamento deducibile ai fini IRAP è pari 10 (cioè $80 / 8$), di cui 8,75 (cioè $70 / 8$) dedotta per derivazione in quanto imputata al conto economico e 1,25 dedotta attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione.

Esempio 4: svalutazione con variazione della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza dello stesso bene di cui al precedente esempio 3, che nel 2010 subisce una svalutazione di 10 con rilevanza solo civilistica e una riduzione della vita utile residua da 8 a 7 esercizi (calcolati dal 2007 compreso).

Si avrà:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Amm.to IRES	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Amm.to IRAP	-10	-10	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	0
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
- in dichiaraz. come variazione in diminuzione			-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	0
Valore civile al 31/12	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore IRES al 31/12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore IRAP al 31/12	90	80	68,57	57,14	45,71	34,29	22,86	11,43	0	0

Nella fattispecie, ai fini IRES il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante), rispetto a quello transitato a conto economico, potrà essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione (pari a 10) nel 2017 ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

Ai fini IRAP, la svalutazione non dedotta nel 2010 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene di 80 (valore contabile residuo di 70 al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta di 10) sulla base della vita utile residua (7 esercizi). Quindi la quota di ammortamento deducibile ai fini IRAP è pari 11,43 (cioè $80 / 7$), di cui 10 (cioè $70 / 7$) dedotta per derivazione in quanto imputata al conto

economico e 1,43 dedotta attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione.

Anche con riferimento agli esempi 3 e 4 appena illustrati l'eventuale maggior ammortamento fiscale rispetto al massimo consentito, non dedotto *medio tempore*, può essere recuperato in sede di realizzo del cespite.

Tuttavia, considerata l'incertezza interpretativa sul punto, si precisa che il contribuente che, nei periodi d'imposta antecedenti ai chiarimenti forniti con la presente circolare, non abbia dedotto il maggiore ammortamento ai fini IRAP per l'importo massimo consentito, non è costretto ad aspettare la cessione del bene per recuperare l'ammortamento non dedotto, ma potrà farlo nei periodi d'imposta successivi tenendo conto delle indicazioni fornite con la presente circolare.

In altri termini, il contribuente potrà operare, fino a concorrenza della quota fiscalmente deducibile (determinata applicando il criterio di ammortamento contabile), opportune variazioni in diminuzione nei periodi d'imposta in cui risultano imputate a conto economico quote di ammortamento ovvero nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è cessato il processo di ammortamento contabile.

2. Trattamento della svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Nella circolare n. 27/E del 2009 è stato chiarito che, per i diritti di concessione e gli altri diritti di cui all'articolo 103, comma 2, del TUIR, può verificarsi che gli stessi risultino 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; in tal caso, i predetti maggiori valori fiscali che, già negli esercizi pregressi, hanno dato luogo a maggiori ammortamenti fiscali, potranno assumere rilevanza ai fini IRAP, anche negli esercizi successivi senza soluzione di continuità, secondo i criteri di cui all'articolo 103 del TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Al riguardo, si precisa che le medesime considerazioni risultano applicabili nell'ipotesi in cui la svalutazione sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore della riforma IRAP.

In particolare, coerentemente con quanto affermato per i beni materiali, i maggiori ammortamenti fiscali potranno assumere rilevanza ai fini IRAP applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale sulla base della vita utile residua dell'immobilizzazione immateriale.

3. Trattamento della svalutazione per i soggetti IAS adopter

Con riferimento ai soggetti che per la redazione dei bilanci adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, si precisa che la rilevazione di una minusvalenza derivante da fenomeni valutativi (cfr. circolare n. 27/E del 2009) può realizzarsi nel caso in cui si rilevi una riduzione del valore dell'*asset* di bilancio a fronte di una:

- a) perdita a conto economico contabilizzata a seguito dell'applicazione delle regole contenute nello IAS 36;
- b) riduzione del *fair value* rilevata quale componente negativo di conto economico.

In linea di principio, si ritiene che anche per tali contribuenti i maggiori valori fiscali, derivanti dalla svalutazione irrilevante ai fini IRES, potranno assumere rilievo ai fini IRAP con le stesse modalità illustrate nei paragrafi precedenti in relazione ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali per la redazione del bilancio.

Resta inteso che le svalutazioni operate, per essere considerate utili ai fini dell'individuazione delle quote di ammortamento deducibili, devono essere ridotte dell'importo degli incrementi di valore dell'attività di bilancio rilevati precedentemente e che non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile.

4. Costi di chiusura e post chiusura delle discariche.

La deducibilità dei costi di chiusura e *post* chiusura delle discariche in un periodo successivo al completamento della discarica, durante il quale non vengono più generati ricavi, è stata oggetto di chiarimento ministeriale con la risoluzione 2 giugno 1998, n. 52.

In tale documento di prassi è stato chiarito che i costi di *post* chiusura - determinati sulla base di un'apposita perizia asseverata redatta da un tecnico abilitato - sono deducibili nell'esercizio di competenza dei ricavi (cioè nella fase attiva della discarica), in funzione della percentuale di riempimento della stessa (criterio oggettivo rappresentativo della potenzialità dei ricavi della discarica). Criterio, questo, reputato idoneo ad individuare l'esatta correlazione con i ricavi di competenza conseguiti nell'esercizio.

Sul piano contabile, la copertura degli oneri che si sosterranno nella fase di *post* chiusura viene effettuata tramite la tecnica contabile degli accantonamenti ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico. L'accantonamento dell'esercizio, che in base alla citata risoluzione assume rilevanza fiscale ai fini IRES, è determinato in funzione della percentuale di riempimento della discarica.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, le voci B12) e B13) rilevavano ai fini IRAP, con la conseguenza che la deducibilità dall'IRES ne comportava la deducibilità anche ai fini del tributo regionale.

In linea generale, si osserva che, per effetto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2008, gli accantonamenti ai fondi rischi indicati nelle voci B12) e B13) del conto economico non possono più concorrere a formare la base imponibile del tributo regionale, ancorché deducibili ai fini dell'IRES (*cfr.* articolo 5, comma 1, del citato decreto legislativo n. 446 del 1997).

Come precisato nella circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, trattasi di poste di natura estimativa che non devono, quindi, assumere rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP.

Tuttavia, al verificarsi dell'evento a fronte del quale è stato effettuato l'accantonamento, è stata ammessa la deducibilità dell'onere che, seppur non formalmente imputato a conto economico (nel caso di utilizzo diretto del relativo fondo), risulta classificabile in una voce dell'aggregato B rilevante ai fini del tributo.

L'attuale struttura dell'IRAP potrebbe, tuttavia, comportare l'oggettiva impossibilità di dedurre i costi di *post* chiusura in quanto l'attività di gestione della discarica è caratterizzata, nella fase conclusiva, dalla mancanza di ricavi e, conseguentemente, di una base imponibile.

Poiché tale situazione potrebbe generare una asimmetria rispetto al sistema vigente prima della riforma, si ritiene che l'interpretazione fornita con la citata risoluzione n. 52 del 1998 debba valere anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Considerata la peculiarità di tale situazione, si ritiene che anche ai fini dell'IRAP i componenti negativi di reddito in questione debbano concorrere alla formazione del valore della produzione dell'esercizio di competenza. A tal fine, sebbene indicati nella voce B12) o B13) del conto economico, gli stessi saranno deducibili, in ciascun esercizio, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione.

5. Accantonamenti al fondo ripristino dei beni di azienda condotta in affitto

Il contratto d'affitto d'azienda è regolato dagli articoli 2561 e 2562 del codice civile. L'articolo 2561 disciplina la fattispecie dell'usufrutto d'azienda, mentre il successivo articolo 2562 stabilisce che le norme relative all'usufrutto d'azienda *“si applicano anche nel caso di affitto dell'azienda”*.

Dal combinato disposto degli articoli sopra citati, si rileva che l'affittuario d'azienda *“deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti”* (articolo 2561, comma 2).

Tale ultima disposizione, se non derogata, consente all'utilizzatore di addebitare al conto economico gli accantonamenti necessari per assicurare la costituzione di un fondo che consenta di ripristinare gli impianti allo stato in cui devono essere restituiti.

Tali stanziamenti sono effettuati sulla base di elementi oggettivi e valida documentazione (*cfr.* principio contabile OIC n. 19) e vanno contabilizzati nella voce B13 del conto economico (*cfr.* documento interpretativo n. 1 dell'OIC).

Ai fini IRES, le quote di ammortamento stanziare sui beni ottenuti in affitto possono essere dedotte dall'affittuario ai sensi del vigente articolo 102, comma 8, del TUIR. Al riguardo, la circolare n. 148/E del 26 luglio 2000 ha precisato che sotto il profilo fiscale dette quote, ancorché normativamente riferite all'ammortamento fiscale, non assolvono alla funzione economica, tipica del processo di ammortamento, di distribuire un costo pluriennale in diversi esercizi nel rispetto del principio di competenza, ma costituiscono accantonamenti (da stanziare, come detto, nella voce B13 del conto economico) atti alla creazione di un apposito fondo (da iscrivere alla voce B3 dello stato patrimoniale) destinato al ripristino di valore dei beni affittati.

Come evidenziato nel paragrafo precedente, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 50, lettera *a*), della legge finanziaria per il 2008 all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, gli accantonamenti ai fondi indicati nelle voci B12 e B13 del conto economico, ancorché deducibili ai fini IRES, non possono più concorrere a formare la base imponibile del tributo regionale.

Tuttavia, un'applicazione rigida di tale principio potrebbe comportare l'impossibilità di dedurre i predetti oneri in quanto, ad esempio, la società affittuaria, in sede di restituzione dell'unica azienda condotta in affitto, presumibilmente non dispone di un valore della produzione imponibile ai fini IRAP così capiente da assorbire il componente negativo correlato all'utilizzo del fondo.

Al riguardo, si osserva che l'accantonamento che viene stanziato annualmente in bilancio ha la funzione economica di contrapporre ai ricavi conseguiti nell'esercizio (derivanti dall'utilizzo dei beni aziendali affittati) l'onere relativo al ripristino di valore dei beni affittati maturato nel periodo stesso.

Assume inoltre fondamentale rilevanza la peculiarità di detti accantonamenti che sono effettuati a fronte di oneri sostenuti al momento della restituzione dell'azienda affittata. Tali accantonamenti, così come previsto dai principi contabili, devono essere effettuati "sulla base di elementi oggettivi e valida documentazione", al fine di ripristinare i beni allo stato in cui devono essere restituiti al termine dell'affitto d'azienda (*cfr.* principio contabile OIC n. 19, paragrafo C.V.d.).

La determinazione degli accantonamenti risulta senz'altro sottratta alla discrezionalità degli amministratori laddove, ad esempio, le quote da accantonare siano stanziate sulla base delle aliquote di ammortamento previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

In tal caso, pertanto, si ritiene che tali oneri, rispondendo ad adempimenti specificamente e dettagliatamente previsti nei principi contabili e sfuggendo alla valutazione soggettiva degli amministratori, concorrano alla formazione del valore della produzione nell'esercizio di competenza. Di conseguenza, gli accantonamenti in argomento, sebbene indicati in una voce non rilevante ai fini IRAP, sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, attraverso l'effettuazione di una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione.

6. Trattamento ai fini IRAP degli oneri finanziari e delle spese per il personale capitalizzati

Ai sensi del più volte richiamato articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 l'imponibile rilevante ai fini del tributo è costituito dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), ad eccezione dei costi sostenuti per il personale e delle componenti reddituali che hanno natura valutativa contenute nelle voci B12) e B13) del conto economico.

In linea di principio, l'imposta regionale sulle attività produttive è diretta a colpire il valore aggiunto della produzione netta al cui interno non è ricompreso il costo sostenuto per la remunerazione dei fattori della produzione collegati al capitale (interessi passivi) e al lavoro (retribuzione per il personale dipendente).

Ciò premesso, si pone il problema di stabilire il corretto trattamento ai fini IRAP delle spese per il personale e degli oneri finanziari nel caso in cui tali oneri siano capitalizzati cioè siano portati ad aumento del costo del bene cui si riferiscono.

Il documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile 12, con riguardo agli incrementi di immobilizzazione per lavori interni, evidenzia che nella voce A4 confluiscono “tutti i costi capitalizzati che danno luogo ad iscrizioni all'attivo dello stato patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione. Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17”.

Nello stesso documento è stato precisato che nella voce A4 trovano allocazione anche gli interessi passivi capitalizzati su immobilizzazioni materiali prodotte da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti. Per effetto di tale impostazione contabile, quindi, anche la quota relativa agli oneri finanziari capitalizzati deve transitare nella voce corrispondente dello schema di conto economico, non essendo espressamente prevista la possibilità di imputare tali oneri direttamente ad incremento di una posta di stato patrimoniale.

La circostanza che un componente negativo di reddito debba essere evidenziato nella voce corrispondente di conto economico trova conferma negli

stessi principi generali di redazione del conto economico, secondo cui i costi devono essere classificati secondo la loro natura e non secondo la loro destinazione.

Ciò premesso, sulla base delle disposizioni che regolano la determinazione della base imponibile IRAP, si precisa che in presenza di oneri finanziari e spese per il personale capitalizzati:

- l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 del conto economico e l'ammontare del costo per il personale iscritto nella voce B9 costituiscono comunque oneri esclusi dalla determinazione della base imponibile IRAP;

- i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico, riguardanti la capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

Pertanto, negli esercizi successivi le quote di ammortamento, calcolate facendo riferimento ad un valore di immobilizzazioni materiali o immateriali iscritto nello stato patrimoniale comprensivo degli interessi passivi e delle spese per il personale, sono da considerare interamente deducibili ai fini del tributo regionale.

Si precisa, infine, che per motivi di ordine logico sistematico, l'indeducibilità degli interessi passivi e delle spese per il personale prescinde dalla modalità di contabilizzazione adottata per gli stessi e che, ove venga effettuata una rilevazione contabile diversa da quella generalmente riconosciuta, è necessario assicurare i medesimi effetti fiscali.

In altri termini, nel caso in cui gli oneri finanziari e le spese per il personale siano stati capitalizzati senza transitare a conto economico, il contribuente è tenuto ad apportare una variazione in aumento, relativamente alla parte corrispondente alla quota di interessi passivi e alle spese per il personale

capitalizzati, così da riprodurre la medesima situazione che si sarebbe verificata nell'ipotesi in cui tali oneri fossero transitati nella voce A4 del conto economico.

7. Costi sostenuti per personale addetto a ricerca e sviluppo

L'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5, del decreto legislativo n. 446 del 1997 consente di dedurre dal valore della produzione ai fini Irap "... i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale".

Come chiarito nella circolare del 5 aprile 2005, n. 13/E, tale deduzione può essere operata sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base (intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata ed allo sviluppo (nel qual caso, invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto).

La disposizione in esame opera a condizione che sussista un'apposita attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca, la quale può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero in mancanza di quest'ultimo organo sociale, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto legge n. 79 del 1997 (che

disciplina le misure fiscali a sostegno dell'innovazione delle imprese industriali), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 140 del 1997, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale (CAF).

L'attestazione prevista dall'articolo 11 è richiesta allo scopo di garantire l'effettività dei costi di ricerca e sviluppo e la corrispondenza degli stessi alla relativa documentazione contabile (cfr. Ris. n. 104/E del 21 aprile 2009).

L'articolo 13, comma 2, del decreto legge n. 79 del 1997 subordina il riconoscimento del credito d'imposta per le spese relative all'attività di ricerca industriale e di sviluppo alla presentazione al Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di *“una dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa e dal responsabile del progetto di innovazione”*. Lo stesso comma 2 impone, inoltre, di allegare, non solo *“la relativa certificazione sottoscritta dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti, in quello dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro”* ma anche *“la perizia giurata di un professionista competente in materia, iscritto al relativo albo professionale, attestante la congruità e la inerenza delle spese alle tipologie ammissibili”*.

Al riguardo si ritiene che il rinvio contenuto nell'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, circa il rilascio dell'attestazione nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto legge n. 79 del 1997, debba intendersi riferito solo alle formalità di stesura dell'attestazione stessa e non anche alla predisposizione della perizia giurata prevista dall'articolo da ultimo citato.

8. Soggetti IAS adopter – Applicazione della clausola di salvaguardia

Nel presente paragrafo si forniscono chiarimenti in merito all'applicazione della cosiddetta “clausola di salvaguardia” – prevista ai fini IRES dall'articolo 1, comma 61, della legge finanziaria per il 2008 – ai soggetti che, per

scelta o per obbligo, hanno adottato nei periodi d'imposta antecedenti al 31 dicembre 2008 i criteri IAS/IFRS nella redazione del bilancio d'esercizio.

In particolare, si pone il problema di chiarire se la suddetta “clausola di salvaguardia” - prevista esplicitamente ai fini IRES, e in base alla quale “ (...) *sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione dell'imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali (...)*” – sia applicabile anche al tributo regionale.

Al riguardo si ricorda che, con riferimento ai criteri di redazione del bilancio d'esercizio, l'articolo 4 del decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005, ha previsto per taluni soggetti:

- l'obbligo di redazione in conformità agli IAS/IFRS, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006;
- la facoltà di adozione dei suddetti principi già per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2005.

Nonostante l'adozione degli IAS/IFRS già nel periodo transitorio (ossia dal 2005 al 2007), sia ai fini IRES che ai fini IRAP, i fatti di gestione nel triennio in esame dovevano essere assunti sulla base di una corretta rappresentazione giuridico-formale.

Ciò in quanto, ai fini IRES, l'articolo 83 del TUIR (nella formulazione vigente fino a tutto il periodo d'imposta 2007), non dava riconoscimento fiscale alle rappresentazioni del bilancio IAS *compliant* mentre, ai fini IRAP l'articolo 11-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997, operava un parallelismo con la disciplina IRES.

In proposito si ricorda, inoltre, che con riferimento al suddetto periodo transitorio, la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011 ha precisato, ai fini IRES, che si poteva tener conto della predetta “clausola di salvaguardia” purché i comportamenti adottati fossero coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni del TUIR, come modificate dalla Legge

finanziaria 2008, sin dal primo periodo di applicazione dei principi contabili internazionali.

Al riguardo, si ritiene che, sebbene da un punto di vista strettamente formale, la clausola sia stata dettata con specifico riferimento alle disposizioni del TUIR, la stessa debba essere comunque estesa in ambito IRAP. Ciò in quanto, l'articolo 11-*bis* garantisce la sistematicità strutturale delle due discipline (IRES-IRAP).

Non risulterebbe, infatti, coerente con una ricostruzione sistematica del regime fiscale ante riforma IRAP, imporre al contribuente di effettuare variazioni, derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS, solo in sede di determinazione del tributo regionale al fine di ripristinare la rappresentazione giuridico-formale dei fatti di bilancio.

Resta inteso che, anche ai fini IRAP, la predetta clausola è applicabile sempreché ne ricorrano le condizioni, ossia la tenuta da parte del contribuente di un comportamento concludente che sia stato coerente con le rappresentazioni del bilancio IAS *compliant*.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA