

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

8 MAGGIO

2017

19

DICHIARAZIONI

Effetti delle novità di bilancio sul Mod. IRAP

PATENT BOX

Primi accordi preventivi

PROCESSO TRIBUTARIO

- Esecutività delle sentenze
- Decorrenza del termine per proporre ricorso

IVA

- Istanza di rimborso/compensazione dei crediti infrannuali
- Esenzione per i contratti di coassicurazione

AGEVOLAZIONI

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

ACCERTAMENTO

Scelta delle metodologie

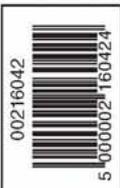
FISCALITA' INTERNAZIONALE

Scambio di informazioni con la Svizzera

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Regime di cassa per le imprese minori
- Ne bis in idem
- Utili da soggetti Black List
- Raddoppio dei termini per Quadro RW
- IVA sugli E-book
- Distributori automatici

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (Mi)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

Se posso consultare le ultime novità in materia fiscale,

è La Mia **Biblioteca**

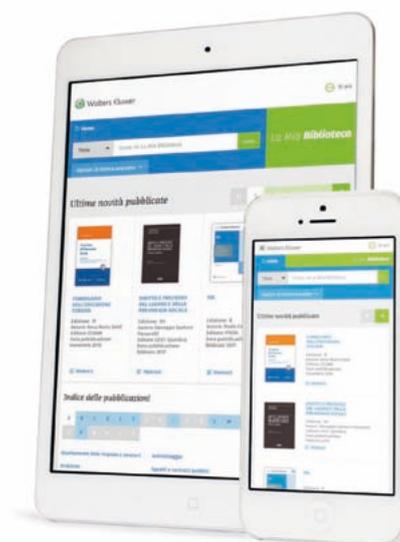
La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex.

- Puoi trovare **risposte certe** grazie a **contributi autorevoli** e ad un **motore di ricerca intuitivo e veloce**.
- Puoi **personalizzarla** in base alle tue aree di interesse.
- Puoi consultarla online **ovunque**, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile.
- Puoi **integrarla** a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

E da quest'anno ci sono grandi novità!

- Nuove aree tematiche di carattere fiscale e lavoro, nelle quali i volumi sono disponibili online immediatamente alla data di pubblicazione
- E la "formula sempre aggiornati": la normativa cambia dopo l'uscita del volume? grazie alla formula sempre aggiornati potrai consultare anche tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta

Attiva subito un abbonamento gratuito!



Dichiarazioni

Nella dichiarazione IRAP le innovazioni del bilancio 2016

A seguito delle innovazioni che operano dal bilancio 2016 conseguenti al D.Lgs. n. 139/2015, alla fine dello scorso anno OIC ha licenziato i principi contabili formati sul nuovo Codice civile, mentre le regole fiscali sono state adottate con la legge di conversione del Decreto Milleproroghe all'inizio del 2017. Il nuovo Codice civile non ha modificato direttamente le voci che danno vita al "valore della produzione netta" ai fini della base imponibile IRAP, ma ha generato un riversamento dei componenti positivi e negativi dalla parte straordinaria del conto economico alla sezione A meno B, all'area finanziaria (C) o al rigo 20), relativo a tutti i tipi di imposte e accessori.

di Raffaele Rizzardi

1471

Patent Box

I primi accordi preventivi sul Patent Box

A circa un anno dalla pubblicazione della circolare n. 11/E/2016 e a quasi due anni dalla pubblicazione del Decreto attuativo del 30 luglio 2015, Agenzia delle entrate e contribuenti stanno iniziando a chiudere i primi accordi preventivi in materia di Patent Box. Dall'esperienza di questi mesi si possono trarre le prime riflessioni utili a chiarire procedure e aspetti chiave da considerare. Sui marchi e sul know-how, la Manovra correttiva 2017 (D.L. n. 50/2017) sembra portare ad un parziale allineamento con le raccomandazioni OCSE.

di Maricla Pennesi e Mario D'Avossa

1476

Processo tributario

L'esecutività delle sentenze: una riforma parziale

Con l'emanazione del D.M. 6 febbraio 2017, la disciplina relativa alla esecutività delle sentenze di primo grado è pienamente operativa. Per le sentenze emanate antecedentemente al 1° giugno 2016, continua a trovare applicazione la previgente disciplina. Sarebbe stato opportuno, invece, trattandosi di un diritto soggettivo, applicare l'orientamento secondo cui l'efficacia retroattiva della norma successiva incontra il limite dei soli rapporti esauriti. Nel caso in oggetto, pertanto, potrebbero trovare applicazione i principi di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e dell'affidamento dei cittadini, i quali difficilmente comprenderebbero una diversità di trattamento basata su un'esasperata applicazione del principio di irretroattività della norma. Ai fini del rimborso la notifica della sentenza favorevole è necessaria, soprattutto per l'eventuale successiva fase della richiesta di ottemperanza.

di Saverio Capolupo

1484

Incertezze interpretative sulla decorrenza del termine per proporre ricorso

Il termine per impugnare gli atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 decorre solo ed esclusivamente dalla data della rituale notifica dell'atto che si intende impugnare. In questo senso depone, non solo il chiaro ed inequivocabile disposto normativo contenuto nell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, ma anche, e soprattutto, il costante ed uniforme orientamento della giurisprudenza di legittimità. Pertanto, non può condividersi la sentenza n. 695/2017, resa dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa, la quale, ritenendo erroneamente che gli atti tributari, anche se non notificati, dovessero essere in ogni caso impugnati, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla loro conoscenza comunque acquisita, contribuisce ad alimentare incertezze interpretative sulla decorrenza del termine di impugnazione e sugli effetti che il procedimento di notifica esplica sugli atti tributari.

di Antonio Antonuccio

1493

Aggiornate le istruzioni del Mod. TR

Il Mod. TR, utilizzabile per l'istanza di rimborso/compensazione dei crediti IVA infrannuali, a decorrere dal primo trimestre 2017 recepisce due nuove ipotesi di esonero dalla garanzia prevista per i rimborsi IVA, riguardanti le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo e quelle che aderiranno al programma di assistenza dell'Agenzia delle entrate. A tal fine, l'Agenzia ha infatti aggiornato le precedenti istruzioni di compilazione dell'istanza.

di Franco Ricca

1497

La Cassazione in favore dell'esenzione da IVA dei contratti di coassicurazione

A pochi mesi di distanza dal primo pronunciamento in materia (sentenza n. 22429/2016), la Corte di cassazione è tornata ad occuparsi della disciplina da riservare ai fini IVA ai contratti gestiti in regime di coassicurazione e, in particolare, in merito all'applicabilità dell'esenzione dal tributo relativamente alle somme percepite dall'impresa coassicuratrice operante in veste di delegataria. Nella sentenza n. 5885/2017 la Suprema Corte, in maniera ancor più esplicita di quanto avvenuto nella precedente pronuncia, ha concluso per l'applicabilità dell'esenzione alle somme in parola (comprehensive dei riaddebiti operati dalla delegataria), ogniqualvolta quest'ultima, nell'espletamento delle attività delegate dalle altre imprese coassicuratrici, sia vincolata contrattualmente verso l'assicurato, assumendo su di sé precise obbligazioni sotto il profilo della garanzia della copertura del rischio. Ricorrendo tale ipotesi, le prestazioni svolte dalla delegataria configurano ex se, a giudizio della Cassazione, attività riconducibili alle operazioni assicurative e, come tali, da trattare in regime di esenzione IVA. L'incombenza in capo all'impresa delegataria di obbligazioni nei confronti dell'assicurato rappresenta, peraltro, la circostanza tipica caratterizzante i contratti gestiti in regime di coassicurazione, di talché l'ultimo pronunciamento della Cassazione dovrebbe ragionevolmente implicare il riconoscimento dell'esenzione rispetto alle somme percepite in forza della c.d. clausola di delega.

di Gianfilippo Scifoni

1503

Agevolazioni

"Tremonti-quarter": ammessa la revoca parziale a seguito di rivendita all'estero dei beni agevolati

Con la risoluzione n. 29/E/2017, l'Agenzia delle entrate chiarisce un aspetto relativo alla revoca del credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 18 del D.L. n. 91/2014 (c.d. Tremonti-quarter), non specificamente affrontato nei precedenti documenti di prassi. Nel dettaglio, la società istante si è rivolta all'Amministrazione finanziaria, demandando se la vendita all'estero, nel 2017, di un carrello elevatore dotato di attrezzatura magnetica autonomamente separabile - acquistato nel 2014 godendo dell'agevolazione di qua - non comporti la revoca del beneficio anche per la parte relativa al valore dell'attrezzatura magnetica, quest'ultima rimanente in Italia. A parere dell'Agenzia il credito non deve essere restituito, a condizione però che detta attrezzatura rispetti tutti i requisiti fissati dalla norma (novità, strumentalità, autonomia, importo minimo).

di Annalisa Raffaella Donesana e Paolo Angelillis

1519

Accertamento

I limiti invalicabili alla scelta delle metodologie di accertamento: il principio di capacità contributiva

La sentenza della Corte di cassazione n. 2873/2017 ricorda che, nell'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria, vi è un sostanziale obbligo di optare per il metodo di accertamento che riesca ad individuare la reale capacità contributiva del contribuente. Ciò in quanto la discrezionalità amministrativa trova un limite assoluto e invalicabile nel principio di capacità contributiva. Non si possono intendere le norme in materia di metodi di accertamento in termini meccanicistici, formalistici, robotizzati. Si tratta, più che di precetti, di metodologie ammis-

sibili, la cui funzione è più che altro quella di garanzia dei contribuenti, i quali, grazie a tali norme, sono posti in condizione di seguire l'iter logico-giuridico che ha condotto alla specifica contestazione. Pertanto, devono essere abbandonate metodologie di accertamento, che, seppur normativamente attivabili nell'ambito della discrezionalità amministrativa, restituiscono una rappresentazione della situazione fiscale del contribuente assolutamente abnorme e scollegata dal mondo reale. Sia che questo si risolva a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria, che del contribuente.

di Pierluigi Antonini

1525

Fiscalità internazionale

La collaborazione con la Svizzera e le nuove richieste di gruppo

Con un comunicato stampa del 14 marzo 2017, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso noto il nuovo Accordo siglato tra Italia e Svizzera, con cui viene disciplinato lo scambio di informazioni ai fini fiscali attraverso le c.d. richieste di gruppo. L'Accordo, in vigore dal 2 marzo 2017, definisce in modo dettagliato le modalità operative di tali richieste, delimitandone l'ambito applicativo ad una specifica categoria di soggetti. Trattasi di un ulteriore passo avanti posto in essere dai due Paesi verso una maggiore trasparenza fiscale, nell'attesa che trovi applicazione lo scambio automatico di informazioni previsto dal Common Reporting Standard (CRS).

di Antonio Della Carità e Domenico Antonacci

1532



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com

www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.

Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 27 aprile 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Nella dichiarazione IRAP le innovazioni del bilancio 2016

di Raffaele Rizzardi (*)

A seguito delle innovazioni che operano dal bilancio 2016 conseguenti al D.Lgs. n. 139/2015, alla fine dello scorso anno OIC ha licenziato i principi contabili formati sul nuovo Codice civile, mentre le regole fiscali sono state adottate con la legge di conversione del Decreto Milleproroghe all'inizio del 2017. Il **nuovo Codice civile non ha modificato** direttamente le **voci** che danno vita al "**valore della produzione netta**" ai fini della base imponibile IRAP, **ma** ha generato un **riversamento** dei **componenti** positivi e negativi dalla **parte straordinaria** del conto economico alla sezione A meno B, all'area finanziaria (C) o al rigo 20), relativo a tutti i tipi di imposte e accessori.

IRAP è la sigla che sta per Imposta Regionale sulle Attività Produttive: il tributo è regionale come destinazione del gettito, ma la gestione di questa imposta è rigorosamente devoluta all'Agenzia delle entrate, così come la legislazione statale - il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in seguito "Legge IRAP" - individua l'ambito limitato in cui le Regioni possono deliberare: la fissazione delle aliquote, fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali (art. 16, comma 3); agevolazioni di carattere territoriale e per categorie di soggetti (art. 17) e agevolazioni per nuove iniziative produttive (art. 18).

Sempre irrisolto il requisito dell'autonoma organizzazione

Nella sistematica tributaria del nostro Paese si è sempre ritenuto logico e coerente tassare di più chi svolge un'attività economica "potenziata" dalla disponibilità o - come si è anche detto (1) - dal dominio dei fattori produttivi.

I precedenti dell'IRAP sono individuabili nell'imposta di ricchezza mobile categoria B, sino al 1973, e nell'ILOR, che è stata applicata sino all'avvento del nuovo tributo. In entrambi i casi l'esonero da questo aggravio era genericamente

individuato nella prevalenza dell'attività lavorativa propria del titolare, ma sia per la ricchezza mobile che per l'ILOR si rese necessaria la successiva adozione di una disposizione normativa: non si pagava la categoria B ma la meno onerosa C1, nelle imprese artigiane sino a sei o dieci addetti, oltre al titolare, così come vi era un'esenzione da ILOR sino a tre soci e a tre addetti.

Non ha dato alcun esito la generica delega del 2013, che attribuiva al governo l'adozione di una norma di diritto positivo, non attuata anche a motivo della eccessiva genericità.

I contribuenti che ritengono di non disporre di una propria (2) autonoma organizzazione devono districarsi tra le continue pronunce della Cassazione, di cui tre a Sezioni Unite nel corso del 2016.

La sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016 fa venir meno l'automatismo relativo all'assoggettamento ad IRAP in presenza anche di un solo dipendente: niente IRAP se il collaboratore svolge mansioni meramente esecutive o di segreteria.

I medici di base sono stati "graziati" dall'IRAP con la sentenza n. 7291 del 13 aprile 2016, in

(*) *Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne*

(1) F. Gallo, "Il fisco riparte dall'IRAP", in *Il Sole - 24 Ore* del 3 maggio 1997: "È, insomma, un'imposta che non colpisce né il reddito, né il consumo, né il patrimonio, ma un'entità reale rilevante sotto il profilo della capacità contributiva e che può identificarsi col dominio sui fattori della produzione e con la

potenzialità economica e produttiva".

(2) Il professionista non paga quindi l'IRAP per l'incarico di amministratore o chi esercita nell'ambito dello studio di cui non è (con)titolare. In tal senso anche le Sezioni Unite nelle sentenze qui riportate. Tra le ultime pronunce si veda l'ordinanza n. 22138 del 2 novembre 2016.

Dichiarazioni

quanto l'esistenza e le attrezzature dello studio, oltre che la presenza del personale di segreteria o infermieristico generico, sono la condizione per ottenere il convenzionamento con il servizio sanitario nazionale, realizzando così la struttura quel "minimo indispensabile" (il virgolettato è nella sentenza, in quanto fa parte dei principi sanciti in molte sentenze di Cassazione) che non determina l'insorgenza della autonoma organizzazione (3).

Saranno invece rimasti delusi i soggetti che si trovano nella condizione oggetto della sentenza n. 7371 del 14 aprile 2016, di rigetto del ricorso del contribuente, senza necessità di rinvio. La Corte afferma che non occorre alcun accertamento di merito, dovendosi sempre applicare l'IRAP quando l'attività è esercitata da un soggetto societario, tra cui vengono espressamente collocate le società semplici e le associazioni professionali per l'esercizio in forma associata di arti o professioni.

È comunque totalmente illogico che, a vent'anni dall'istituzione di questo tributo, si debba ancora discutere sul requisito essenziale dell'IRAP, tanto più che la componente "lavoro dipendente" è in buona parte uscita dalla base imponibile, così che l'imposta si è già avvicinata ad una addizionale sul reddito.

Le "bugie" normative sulla base imponibile

Si arriva così ad affrontare il tema del calcolo della base imponibile, relativamente alla quale

LA GIURISPRUDENZA

Soggettività IRAP

La sentenza n. 9451/2016 fa venir meno l'automatismo relativo all'assoggettamento ad IRAP in presenza anche di un solo dipendente: **niente IRAP** se il **collaboratore** svolge **mansioni** meramente **esecutive** o di **segreteria**. I **medici di base** sono stati "graziosi" dall'IRAP con la sentenza n. 7291/2016, in quanto **l'esistenza** e le **attrezzature** dello **studio**, oltre che la presenza del personale di segreteria o infermieristico generico, sono la condizione per ottenere il convenzionamento con il servizio sanitario nazionale, realizzando così la struttura quel "minimo indispensabile" che **non** determina l'insorgenza dell'**autonoma organizzazione**. Con sentenza n. 7371/2016, la Corte afferma che si deve sempre applicare l'**IRAP** quando l'attività è esercitata da un **soggetto societario**, tra cui vengono espressamente collocate le società semplici e le associazioni professionali per l'esercizio in forma associata di arti o professioni.

il legislatore ha dettato regole apparentemente semplici, che sono degenerare nella prassi applicativa dell'Amministrazione finanziaria.

Il calcolo dell'imponibile IRAP per il reddito di impresa è stato riscritto dalla Legge finanziaria del 2008 (4), con la finalità esplicita, inserita nel testo della legge ed enfatizzata nella relazione di accompagnamento, di scomparsa delle imposte anticipate e differite ai fini IRAP, "al fine di 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 tale scopo venne abrogato l'art. 11-bis della Legge IRAP, in base al quale i proventi e gli oneri che concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP dovevano essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento e in diminuzione previste ai fini delle imposte dirette.

La prima disillusione viene con la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 36/E del 16 luglio 2009, che i contribuenti avranno potuto leggere il giorno seguente, quando era ormai scaduto il termine per il versamento delle imposte relative al 2008, sia pure con la maggiorazione. La circolare richiama le disposizioni sopra citate della Legge finanziaria, ma si sofferma sulla inerenza civilistica delle spese portate in deduzione che, ad avviso della circolare, sarebbe sindacabile da parte dell'Am-

(3) La Legge di stabilità 2016 ha previsto una disposizione specifica per i medici convenzionati con strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture. Per le relative condizioni si veda il nuovo comma 1-bis dell'art.

2 della Legge IRAP.

(4) Art. 1, comma 50, lett. g), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

ministrazione finanziaria. Come a dire: siamo sicuri che, ad esempio, tutto il costo delle auto aziendali imputato a conto economico sia veramente inerente anche per la corretta formazione del bilancio? Vi suggeriamo una semplificazione: adottate i criteri del T.U.I.R., così siete più tranquilli.

Questa subordinazione alle regole delle imposte sui redditi viene enunciata dalla circolare anche per le spese telefoniche e per quelle di rappresentanza, oltre che per il limite di deducibilità degli oneri di utilità sociale ex art. 100. Resta fermo che le appostazioni valutative operate dal contribuente non sono sindacabili in sede IRAP, salvo il caso della non ammortizzabilità dei terreni su cui è stato costruito un edificio, peraltro prevista anche da OIC16, § 58.

L'altra forzatura, da cui la generazione di imposte anticipate, riguarda le imputazioni a conto economico dei componenti negativi stimati, che devono alimentare l'appostazione dei fondi per rischi ed oneri. Da sempre il principio contabile OIC 12 (5) prescrive che gli accantonamenti devono trovare contropartita nel conto economico nella voce pertinente in base alla natura del componente negativo.

Esemplificando il caso forse più ricorrente di un fondo per spese legali, la corretta scrittura contabile è la seguente:

- Dare - conto economico B.7 - costi per servizi;

- Avere - stato patrimoniale B.4 - fondi per rischi e oneri-altri.

Le istruzioni al modello di dichiarazione ritengono che la voce pertinente dovrebbe essere invece B.12 - accantonamenti per rischi, indeducibile ai fini del tributo regionale. La spesa assumerà rilievo solo quando sarà certa e oggettivamente determinabile.

(5) Questa precisazione è attualmente evidenziata ai paragrafi 79 e 81 della versione dicembre 2016: "Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione 'per natura' dei costi". Le istruzioni al Mod. IRAP declinano invece l'obbligo del principio contabile come se fosse avvenuto "privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi".

Il nuovo conto economico e le ricadute IRAP

Arriviamo così alle innovazioni operanti già dal bilancio 2016 conseguenti al recepimento della Direttiva comunitaria 2013/34/UE da parte del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139. Il rispetto di queste regole e delle ricadute fiscali ha però coinvolto i responsabili del bilancio in tempi eccessivamente ristretti: solo alla fine del 2016 OIC ha licenziato i principi contabili formati sul nuovo Codice civile, mentre le regole fiscali, che devono essere note per il calcolo delle imposte da iscrivere in bilancio, sono state adottate con la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 (6).

Ai fini della base imponibile IRAP nel reddito di impresa assume specifico rilievo la rappresentazione dei fatti aziendali nel conto economico. Dispone infatti l'art. 5, comma 1, della Legge IRAP che il "valore della produzione netta" è determinato dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9) - spese per il personale (tema oggetto di numerose modifiche, di seguito rammentate); 10), lett. c) e d) - svalutazioni delle immobilizzazioni diverse dagli ammortamenti, svalutazione dei crediti, 12) - accantonamenti per rischi e 13) - altri accantonamenti, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Il nuovo Codice civile non ha modificato direttamente queste voci, ma ha generato un riversamento dei componenti positivi e negativi dalla parte straordinaria del conto economico alla sezione A meno B, piuttosto che all'area finanziaria (C) o al rigo 20), relativo a tutti i tipi di imposte e accessori (7).

Sino al 2015 si affermava che l'area straordinaria (E20 ed E21) era irrilevante ai fini della base IRAP, in quanto la norma sopra citata si

(6) Di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244.

(7) Peraltro, secondo OIC 25, questa unica voce del Codice civile deve essere scomposta in quattro elementi:

- imposte correnti;
- imposte relative ad esercizi precedenti;
- imposte differite e anticipate;
- proventi da consolidato fiscale.

Dichiarazioni

ferma al primo livello (A meno B). Di fatto non pochi elementi che dovevano essere iscritti alla fine del conto economico risulavano nel calcolo dell'IRAP per il principio di correlazione, enunciato dal comma 4 dell'art. 5, Legge IRAP, secondo cui "i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi".

Il caso più rilevante riguardava le plusvalenze o minusvalenze della cessione di beni ammortizzabili, relativamente alle quali il costo da contrapporre al corrispettivo della cessione era evidentemente influenzato dall'entità degli ammortamenti imputati a conto economico negli esercizi precedenti, così che il risultato del realizzo, fosse positivo o anche negativo (per carenza di ammortamenti), cioè plusvalenza o minusvalenza, veniva anche prima computato nella base IRAP.

La nuova struttura del conto economico forma oggetto di una dettagliata tabella di correlazione contenuta in OIC 12: le poste positive *ex* straordinarie andranno nel valore della produzione, mentre quelle negative (non finanziarie) nell'area B del conto economico, mantenendo la loro natura. Al riguardo il comma 5 dell'art. 5, Legge IRAP prevede la rilevanza delle voci di conto economico, secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

SOLUZIONI OPERATIVE

Plusvalenze o minusvalenze della cessione di beni ammortizzabili

Relativamente alle plusvalenze o minusvalenze della cessione di beni ammortizzabili, la nuova struttura del conto economico forma oggetto di una dettagliata tabella di correlazione contenuta in OIC 12: le **poste positive ex straordinarie** andranno nel **valore della produzione**, mentre quelle **negative** (non finanziarie) nell'**area B** del conto economico, mantenendo la loro natura. Al riguardo si prevede la **rilevanza ai fini IRAP** delle voci di **conto economico**, secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Se pertanto le voci del conto economico si spostano in conformità ai nuovi principi contabili, anche la base di calcolo dell'IRAP si troverà ad essere variata. Pensiamo ad un esempio ricorrente in questi periodi di difficoltà economica, gli incentivi al personale per favorirne l'esodo. Sino al 2015 andavano iscritti in E21, oggi rimangono nella voce 9) dell'area B, relativa al costo dei dipendenti, che assume rilievo anche per l'IRAP, nel rispetto delle

relative condizioni.

L'unica voce "risalita" in A meno B che deve essere eliminata ai fini fiscali, sia per le imposte dirette che per l'IRAP, è quella che riguarda il risultato positivo (che confluisce in A5 del conto economico) o negativo (B14) conseguente ad un trasferimento di azienda, termine che comprende sia le ipotesi di cessione che di conferimento, o anche una fusione mediante concambio (8).

La deducibilità dei costi per i dipendenti

L'avvento dell'IRAP, pur nella sostituzione dei contributi sanitari, aveva pesantemente penalizzato il ricorso al lavoro subordinato, che veniva interamente tassato con il nuovo tributo. Pertanto il legislatore ha progressivamente ridotto il concorso di questa componente di tassazione per il tributo regionale. Per la dichiarazione relativa al 2016 operano le seguenti deduzioni, formalizzate nell'art. 11 della Legge IRAP:

- tutto il costo del personale dipendente a tempo indeterminato, da indicare distintamente in

(8) Così dispone l'art. 13-bis, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, nel testo della Legge di conversione 27 febbraio 2017, n. 19. In merito alle nuove modalità di rilevazione contabile, viene anche stabilito (comma 7, lett. a) che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto concorrono

alla formazione della base imponibile IRAP se, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Codice civile rilevanti ai fini del calcolo del valore della produzione netta.