

Edizione di mercoledì 5 settembre 2018

ENTI NON COMMERCIALI

Circolare dell'Agenzia delle entrate sugli enti sportivi: luci e ombre

di Guido Martinelli

CRISI D'IMPRESA

Sovraindebitamento: il fideiussore può essere considerato "consumatore"

di Massimo Conigliaro

ACCERTAMENTO

Le conseguenze della mancata valutazione delle memorie post-PVC

di Marco Bargagli

IMPOSTE SUL REDDITO

Le attività di trasformazione connesse a quella agricola principale

di Luigi Ferrajoli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Metodo da bilancio

di EVOLUTION

ENTI NON COMMERCIALI

Circolare dell'Agenzia delle entrate sugli enti sportivi: luci e ombre

di Guido Martinelli

La [circolare AdE 18/E/2018](#) sulle **associazioni e società sportive dilettantistiche** se, da un lato, offre e precisa punti importanti della disciplina giuridico – fiscale di tali enti, continua a lasciare alcune zone oscure sulle quali vorremmo soffermarci.

Ad esempio, sulla disciplina di cui alla **L. 398/1991** afferma: “*in presenza di comportamento concludente del contribuente e di regolare comunicazione all'agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di cui alla legge 398/91, la mancata presentazione della comunicazione alla Siae non comporta la decadenza dal regime agevolativo in esame, non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva ai fini della fruibilità dello stesso*”. Sembrerebbe quindi che **il comportamento concludente possa sanare**, con il pagamento della sanzione, **solo l'eventuale mancata comunicazione alla Siae ma non la mancata comunicazione alla Agenzia delle entrate**. Ciò comporterebbe che **il comportamento concludente**, in assenza di entrambe le comunicazioni, non consentirebbe di legittimare l'applicazione della **L. 398/1991**. Si ritiene **abnorme** questa conclusione e, pertanto, un ulteriore chiarimento sul punto appare auspicabile.

L'Agenzia, in seguito, afferma che, dal momento in cui entrerà in vigore il **titolo X del codice del terzo settore, le Federazioni sportive nazionali** (e, di conseguenza le discipline sportive associate e gli enti di promozione sportiva) **non potranno più applicare la L. 398/1991**. Ciò in quanto, **non essendo associazioni e società sportive dilettantistiche**, il presupposto che oggi legittima l'applicazione di tale norma, ossia l'**articolo 9 bis L. 66/1992** sarà definitivamente **abrogato**. Se tale affermazione può essere condivisa, (ma creerà molti problemi a non poche strutture territoriali di **enti di promozione sportiva** che utilizzano in maniera massiccia tale legge) tutti da approfondire appaiono i passaggi logici successivi.

Infatti dallo stesso periodo di imposta scatterà anche la novella all'[articolo 148 Tuir](#).

E se per l'Agenzia delle entrate le Federazioni non sono considerate equiparate alle associazioni sportive ai fini della L. 398/1991 non potranno esserlo neanche ai fini dell'[articolo 148, comma 3, Tuir](#).

Questo che conseguenza avrà sulla disciplina fiscale dei proventi delle affiliazioni, dei tesseramenti e delle varie quote gara versate dai partecipanti a vario titolo alle attività dalle stesse indette? Se per le **Federazioni** il riconoscimento pubblicitico del tesseramento e delle affiliazioni potrebbe “aiutare” ad evitare interpretazioni tese all'applicazione di imposizione sui

corrispettivi versati a tali enti, per le **discipline sportive associate** e gli **enti di promozione sportiva** qualche ulteriore approfondimento sul punto parrebbe opportuno.

Il documento di prassi amministrativa affronta, poi, lo spinoso tema del **trattamento fiscale della cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta** (la disciplina rimane valida sia in caso di **cessione a tempo determinato** – c.d. prestito – sia di **cessione a titolo definitivo**)

Secondo l'Agenzia **questa operazione rientrerebbe tra quelle per le quali potrà trovare applicazione l'articolo 148, comma 3, Tuir**, sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività svolta ad **apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica**.

Già questa affermazione complica non poco il profilo operativo di queste operazioni. Infatti, secondo l'Agenzia, **deve escludersi la ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali nel caso di cessioni aventi finalità meramente speculative** come nel caso in cui il diritto alla prestazione sportiva sia stato **precedentemente acquistato e successivamente rivenduto** senza che l'atleta sia stato **sostanzialmente coinvolto** dall'ente **nell'attività formativa** e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica. In tal caso, la cessione assume rilevanza reddituale ai fini **Ires** nella misura in cui integra la realizzazione di una **plusvalenza** ai sensi dell'[articolo 86 Tuir](#).

Ma i problemi irrisolti sono ulteriori. Infatti sappiamo che l'applicazione della disciplina in esame è subordinata alla presentazione del **modello Eas** e all'adeguamento dello **statuto** ai principi di cui al **comma 8** della norma in oggetto.

Ebbene, **in una “compravendita” di diritti sugli atleti questi presupposti devono essere presenti in entrambe le parti?** E se così fosse, ognuna, per poter giustificare in caso di accertamento la defiscalizzazione, dovrà poter **dimostrare** il possesso dei citati **requisiti** da parte dell'altra? E nel caso di risposta affermativa come?

Ma la nebbia si infittisce trasferendo la problematica sotto il profilo dell'**Iva**.

Infatti non può essere dimenticato che **l'articolo 4 L. 398/1991**, mai abrogato, **prevede letteralmente che: “le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge** [e dalle **società sportive**, aggiungiamo noi, per il richiamo di cui all'**articolo 90, comma 1, L. 289/2002**] **sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con aliquota del 9 per cento”**.

Quindi tale cessione, ferma l'applicazione riconosciuta dell'[articolo 148 Tuir](#), sarà da assoggettare o meno ad Iva? Un ulteriore chiarimento sarebbe opportuno.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

I NUOVI ADEMPIMENTI E LE NUOVE REGOLE PER LO SPORT ITALIANO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

Sovraindebitamento: il fideiussore può essere considerato "consumatore"

di Massimo Conigliaro

Il **Tribunale di Padova** apre al **fideiussore-consumatore**. Si tratta di un arresto importante (**sentenza 27 giugno 2018**) reso nell'ambito di un **giudizio civile**, che può essere utilmente applicato anche in tema di **sovraindebitamento**.

Nel caso di specie, un istituto di credito ha ottenuto un decreto ingiuntivo nei confronti del **debitore principale** e dei **garanti**.

Nel costituirsi in giudizio la parte opponente ha eccepito l'**incompetenza territoriale** del tribunale per avere residenza in territorio ricadente sotto la competenza territoriale del Tribunale di Rovigo, invocando l'applicazione del **foro del consumatore** in forza del principio di diritto espresso dalla **Corte di Giustizia Europea** con le **decisioni nn. 74 e 534 del 2015**; la **giurisprudenza comunitaria** infatti ha riconosciuto la prevalenza del **foro del consumatore** anche per il caso in cui soggetti **privi di collegamento patrimoniale con la società** abbiano rilasciato una **garanzia** per la medesima.

La banca, parte opposta, nel costituirsi in giudizio ha valorizzato il principio di diritto espresso dalla **Corte di Cassazione** ([Ordinanza n. 24846 del 05.12.2016](#)) secondo cui, in presenza di un **contratto autonomo di garanzia**, è all'**obbligazione garantita** che deve riferirsi il requisito soggettivo della **qualità di consumatore** ai fini dell'applicabilità della specifica normativa in materia di **tutela del consumatore** anche in punto di competenza, in quanto, pure in tale evenienza, come nel contratto di fideiussione, l'obbligazione del garante è funzionale rispetto a quella garantita.

Il **Tribunale di Padova**, nello stralciare le posizioni dei garanti al fine di definire un giudizio autonomo, ha dato loro ragione.

È stato preliminarmente osservato che anche sotto il profilo della **gerarchia delle fonti** e di supremazia del diritto comunitario rispetto a quello nazionale, i principi affermati, già nel 2015, dalla **Corte di Giustizia Europea** appaiono travolgere anche il **dictum** espresso dalla **giurisprudenza di legittimità** ([Cassazione, Ordinanza n. 24846/2016](#)) poiché appare inidonea una sentenza del giudice del singolo stato membro a superare un principio di portata generale affermato dalla Corte di Giustizia che, pur in un sistema di **civil law**, qual è quello interno e comunitario, vede attribuire alle decisioni della Corte di Giustizia una forza cogente più simile a quanto accade nei sistemi a **common law**.

Il caso all'esame della **Corte di Giustizia** nella **causa 534/2015** è stato infatti risolto confermando l'orientamento espresso nell'ordinanza della **Corte di Giustizia** del **19 novembre 2015**, la quale si è pronunciata anch'essa sul tema dell'applicabilità alla **fideiussione** delle leggi sulle **clausole abusive** nei **contratti con i consumatori**.

La Corte ha chiarito come sia del tutto irrilevante l'oggetto del contratto ai fini dell'applicabilità della tutela del consumatore al **garante-fideiussore, negando** che la nozione di **"consumatore"** o di **"professionista"** potesse essere assegnata soltanto sulla base del rapporto di **accessorietà con il contratto "garantito"**.

Tale criterio corrisponde all'idea sulla quale si basa il sistema di tutela istituito dalla **Direttiva UE 93/2013**, ossia che il consumatore si trova in una **situazione di inferiorità** rispetto al **professionista** per quanto riguarda sia il **potere** nelle trattative sia il livello di **informazione**.

Tale situazione di inferiorità può ben rintracciarsi anche nell'ipotesi di un **contratto di garanzia**, stipulato tra una banca ed alcuni garanti-persone fisiche.

Ciò che rileva è l'accertamento, nel merito, della **qualità** in cui i **fideiussori** hanno agito stipulando la **garanzia personale**.

In altri termini, la **Corte di Giustizia europea** ha precisato che la nozione di consumatore, ai sensi dell'**articolo 2, lett. b), Direttiva UE 93/2013**, ha un **carattere oggettivo**.

Essa va determinata alla luce di un criterio funzionale consistente nel valutare se il **rapporto contrattuale** in esame rientri nell'ambito di **attività estranee alla professione**.

Nel costituirsi in giudizio la banca non ha dedotto o dimostrato che le due garanti avessero un **interesse economico** specifico al rilascio della **fideiussione** omettendo di contestare la circostanza, evidenziata dalle attrici, di non essere **mai state socie della società** per cui avevano prestato la **garanzia**, evidentemente, solo in forza di un **rapporto parentale o affettivo** con i **soci** della stessa.

In ogni caso, la banca **non ha fornito una prova** di quale fosse il **collegamento** che potesse ritenere superata la natura di **consumatore** delle due garanti così che si è ritenuto necessario dare atto che le stesse risiedono in un comune (Masi) che, pur essendo nella provincia amministrativa di Padova, rientra nel territorio di competenza del **Tribunale di Rovigo**.

Alla luce di ciò è stata affermata la **competenza territoriale** del **Tribunale di Rovigo** quale **foro del consumatore** ed il **decreto ingiuntivo è stato revocato**.

Questo importante principio comunitario, ribadito a chiare lettere dal **Tribunale di Padova**, può riverberare effetti importanti in tema di **sovraindebitamento**.

Ad oggi, dopo il ben noto arresto della [**Cassazione, sentenza n. 1869/2016**](#), i giudici di merito si sono pronunciati in modo **non sempre univoco**.

Alcuni Tribunali hanno **negato la possibilità di accedere al piano del consumatore** a soggetti che hanno **prestato fideiussione in favore di imprenditori**, facendo prevalere la **natura del soggetto garantito** piuttosto che quella di consumatore di colui che ha sottoscritto il contratto di fideiussione.

In altri casi i giudici hanno posto delle condizioni, facendo **rientrare** nel novero dei consumatori i debitori che avevano **garantito obbligazioni di imprenditori a condizione che la prestazione di tale fideiussione non fosse caratterizzata da indici di futuro insuccesso** così certi da escludere il presupposto della **meritevolezza** richiesto per l'accesso del garante alla procedura di composizione della crisi (**Tribunale di Rovigo, decreto 13 dicembre 2016**); ovvero nel caso in cui la crisi da sovraindebitamento era stata originata dalla scelta di prestare fideiussione ad un mutuo contratto dal coniuge per **importi sproporzionati alle proprie sostanze** (**Tribunale di Torre Annunziata**, decreto del 12.12.2016).

Di converso, c'è chi ha ritenuto che l'accumulo da parte del sovraindebitato di debiti volti a ripianare l'**attività imprenditoriale del coniuge** non vale a configurare in capo a questi la qualifica di imprenditore non essendovi riflessi diretti su un'attività imprenditoriale propria, per cui il **sovraindebitato è consumatore** ai sensi dell'[articolo 6 L. 3/2012](#) (**Tribunale di Reggio Emilia, decreto 19 novembre 2016**).

Adesso il **Tribunale di Padova** offre un altro elemento convergente verso la qualità di **consumatore** in capo al **garante**; circostanza che apre le agevolazioni della **L. 3/2012** in tema di **sovraindebitamento** ad una ulteriore (ampia) platea di **debitori**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione
**CRISI D'IMPRESA E SOVRAINDEBITAMENTO:
ACCORDO, PIANO DEL CONSUMATORE E LIQUIDAZIONE DEL PATRIMONIO**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Le conseguenze della mancata valutazione delle memorie post-PVC

di Marco Bargagli

Al termine della verifica fiscale, gli ispettori del Fisco riassumono le violazioni constatate nel **processo verbale di constatazione**, atto di **natura endoprocedimentale** che viene **notificato al contribuente**.

In merito, l'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), recante **disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente** prevede che, nel rispetto del **principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente**, dopo il **rilascio della copia del processo verbale di chiusura** delle operazioni da parte degli organi di controllo il **contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste** circa i rilievi mossi nel corso del controllo fiscale, che devono essere **valutate dagli uffici impositori**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, l'avviso di accertamento **non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza**.

Sullo specifico punto, il **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (volume II – parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 3 “avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 95 e ss.), ha **posto in evidenza** le conseguenze del **mancato rispetto del citato termine** dei sessanta giorni, entro il quale devono essere valutate le c.d. **“memorie difensive”** prodotte da parte del contribuente.

Dopo un'altalenante **posizione della giurisprudenza di legittimità**, le **Sezioni Unite della Corte di cassazione**, con la **sentenza n. 18184 del 28.07.2013**, dirimendo l'emerso **conflitto giurisprudenziale**, hanno statuito che l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **“in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente”**.

La **citata circolare 1/2018** richiama l'orientamento espresso in sede di legittimità, in base al quale detto termine è infatti destinato a **favorire il confronto dialettico tra le parti prima della (eventuale) emissione del provvedimento**, e cioè il **contraddittorio endoprocedimentale**, il quale è andato assumendo – ricordano i giudici di legittimità – **“un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso”**.

Quindi, anche in **assenza di una specifica comminatoria di nullità, la mancata osservanza del termine non può che provocare l'invalidità dell'avviso di accertamento**, trattandosi di un **vizio del procedimento** che “*si traduce in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve*”; conclusione, questa, che risulta coerente con “*il sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma stessa opera*”.

Sulla *vexata quaestio*, è **nuovamente intervenuta** la **suprema Corte di cassazione**, con l'[ordinanza n. 17210 del 02.07.2018](#) la quale ha sancito la **nullità dell'avviso di accertamento**, nella particolare ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia valutato le **memorie difensive del contribuente**.

In merito, gli ermellini hanno chiarito che la **normativa di riferimento** prevede un preciso **adempimento sancendo l'onere, a carico dell'Ufficio, di prendere visione delle memorie difensive prodotte dal contribuente verificato**.

Nello specifico, i **giudici di piazza Cavour** hanno chiarito che, in **tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, ai sensi dell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), la **nullità dell'atto** consegue “*alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto nonché al mancato obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo* (Sez. 6-5, n. 8378 del 31/03/2017)”.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Le attività di trasformazione connesse a quella agricola principale di Luigi Ferrajoli

A norma dell'[articolo 2135 cod. civ.](#), un soggetto è qualificabile come **coltivatore diretto o imprenditore agricolo** a titolo principale se realizza la **coltivazione del fondo**, la **selvicoltura**, **l'allevamento** di animali ovvero si adopera in altre attività a queste **connesse**, ossia quelle direttamente collegate alla produzione agricola, finalizzate alla valorizzazione dei prodotti della terra; al riguardo, assumono rilievo **le attività di trasformazione**.

In tema di imposizione diretta, l'[articolo 32, comma 2, Tuir](#) qualifica come produttive di reddito agrario le **attività di trasformazione** che rispettano i requisiti della **connessione** civilistica di cui all'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#). In altri termini, perché le **attività di trasformazione** possano risultare produttive di **reddito agrario**, oltre alla necessaria identità fisica e giuridica tra colui che realizza il processo biologico e il soggetto possessore del fondo, è richiesto che i prodotti trasformati siano ricompresi tra quelli indicati nell'apposito **D.M. 13.02.2015**.

Solo al ricorrere di entrambe le circostanze l'imprenditore può avere legittimo accesso allo **speciale regime agevolativo fiscale in tema di imposte dirette**. Un'attività di trasformazione che ha ad oggetto prodotti diversi da quelli individuati nel decreto non viene considerata produttiva di reddito agrario ed è, perciò, soggetta al regime forfettario dell'[articolo 56 bis Tuir](#).

In difetto di entrambi i **requisiti di connessione (oggettiva e soggettiva)**, l'attività è qualificata **commerciale** e ritenuta, pertanto, produttiva a tutti gli effetti di **reddito di impresa**.

In tale chiave prospettica, la riforma del 2001, che ha riscritto l'[articolo 2135 cod. civ.](#) e la [circolare 44/E/2004](#), disciplinante l'**esternalizzazione dei processi di trasformazione** della produzione agricola, meriterebbero una sostanziale revisione, alla luce degli intensi processi tecnologici che animano il settore agricolo e per effetto della notevole evoluzione – anche in termini di **redditività** – di attività un tempo correttamente considerate di mera appendice all'attività agricola.

Partendo proprio dalle attività di trasformazione è, infatti, evidente come l'agricoltura abbia allargato i propri margini di azione, favorita da un approccio legislativo che ha progressivamente ricondotto al *genus* delle **attività agricole business** completamente estranei al settore primario, che tendono addirittura a **disincentivare la coltivazione dei fondi agricoli** a favore di utilizzi alternativi del terreno.

Proprio con riferimento alle **attività di trasformazione in connessione** si è recentemente

pronunciata la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 18828/2017**.

La Suprema Corte è stata, questa volta, chiamata a pronunciarsi sul ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza della CTR Liguria, che aveva annullato un avviso di accertamento che aveva qualificato l'attività svolta dalla contribuente come **commerciale e non agricola**, ritenendo sufficientemente provato l'esercizio dell'attività agricola, in ragione della quantità di concimi e fertilizzanti che aveva acquistato e dell'astratta capacità produttiva dei terreni a disposizione.

In via preliminare, la Cassazione ha ricordato che *“ai fini tributari, l'attività di commercializzazione dei prodotti svolta da un'impresa, per essere considerata agraria per connessione, deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico-organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma; in nessun caso, inoltre, l'attività di commercializzazione di prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione, se su detti prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento (ad esempio, di manipolazione o di trasformazione) idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato di prodotti di altri imprenditori, realizzando utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o comunque prevalenti rispetto ad essa (Cassazione n. 7238/2015)”*.

In tale contesto, la Suprema Corte ha ricordato come detto *“principio si correla a quello più generale, in base al quale nell'attività dell'impresa agricola rientrano, oltre alla coltivazione del fondo, anche le lavorazioni connesse, complementari ed accessorie dirette alla trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli, purché, però, sia riscontrabile uno stretto collegamento fra l'attività agricola principale e quella di trasformazione dei prodotti, come finalizzata all'integrazione od al completamento dell'utilità economica derivante dalla prima secondo il naturale svolgimento del ciclo produttivo”*.

Il richiamato **vincolo di strumentalità o complementarietà funzionale** deve essere escluso quando l'attività dell'imprenditore risponda, in via preminente, a **finalità commerciali o industriali** e realizzi **utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o prevalenti rispetto ad essa**.

In questa chiave prospettica, la Cassazione, nell'analizzata ordinanza, **ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate** ritenendo che *“la motivazione della sentenza impugnata (...) si riduce alla considerazione, espressa in maniera apodittica, relativa alla quantità, non specificata, di concimi e fertilizzanti acquistata ed alla condivisione, non argomentata, delle conclusioni della perizia esibita dal contribuente concernenti la capacità produttiva degli oltre 200.000 mq di terreno che ne erano oggetto”*.

In definitiva, la Suprema Corte ha cassato la pronuncia della CTR Liguria.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELL'IMPRESA AGRICOLA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Metodo da bilancio

di **EVOLUTION**



È possibile calcolare la base imponibile Irap come differenza tra il valore e i costi della produzione così come risultano dal conto economico dell'esercizio [lettere A) e B) dell'articolo 2425 del cod. civ., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9 (costi per il personale), 10 lettere c e d (svalutazioni dei beni immobili e dei crediti), 12 (accantonamenti per rischi) e 13 (altri accantonamenti)] nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Irap”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la modalità di determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti indicati all'art. 5 del D. Lgs. 446/1997.

Le **società di capitali** e gli **enti commerciali**, in contabilità ordinaria (per obbligo o opzione), possono **optare** per la determinazione della base imponibile IRAP **sulla base delle risultanze del bilancio d'esercizio**.

L'esercizio di tale opzione è **irrevocabile per tre periodi d'imposta** e al termine del triennio si intende **tacitamente rinnovata per un altro triennio**, a meno che l'impresa non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata.

Ai fini della determinazione della base imponibile è necessario considerare che questa è data **dalla differenza tra il valore della produzione** di cui alla **lettera A)** dello schema di Conto economico e **i costi della produzione** di cui alla **lettera B)**, con **esclusione delle seguenti voci**:

- **B.9** costi per il personale;

- **B.10 lett. c)** altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- **B.10 lett. d)** svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- **B.12** accantonamenti per rischi;
- **B.13** altri accantonamenti;

nonché dei componenti positivi e negativi di natura “straordinaria” derivanti da trasferimenti di azienda o rami di azienda, così come risultanti dal conto economico.

Sono **indeducibili** ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta i seguenti componenti:

- le **spese per il personale dipendente e assimilato**, anche se classificate in voci diverse dalla voce B.9;
- i **costi, i compensi e gli utili** indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11, D.Lgs. 446/1997: costi per collaboratori occasionali, per collaborazione coordinata e continuativa, prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, utili spettanti agli associati in partecipazione, compensi derivanti dagli obblighi di fare, non fare, permettere;
- la **quota interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto (B.8);
- le **perdite su crediti** (B.14);
- l'**IMU** (B.14).

A decorrere dal 2015, l'articolo 16 del DLgs. 175/2014 ha semplificato le modalità di accesso ai cd. “regimi opzionali”, onde evitare l’adozione di modelli di comunicazione differenziati per ciascuno di essi. In particolare, per la comunicazione relativa l’esercizio dell’opzione per il calcolo della base imponibile Irap in base al bilancio, occorre procedere **direttamente nella dichiarazione Irap** (sezione VII – opzioni) **presentata nel periodo d’imposta a decorrere dal quale l’opzione è esercitata** (non più entro 60 giorni dall’inizio del periodo d’imposta per il quale la si esercita).

Anche **la revoca dell’opzione precedentemente comunicata deve essere effettuata indicando la scelta nella dichiarazione Irap** da presentare nel periodo d’imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l’opzione.

Con la dichiarazione IRAP 2018 è, quindi, possibile revocare l’opzione esercitata con riferimento al triennio 2015-2017, se si intende tornare a calcolare il valore della produzione netta secondo le regole dell'articolo 5-bis D.Lgs. 446/1997.

La revoca avrà effetto per l’intero triennio 2018-2020 e (salvo nuova opzione) si intenderà tacitamente rinnovata per il triennio 2021-2023.



EVOLUTION
Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >