

Il corretto inquadramento in bilancio libera la deduzione dei costi dall'Irap



Per semplicità, il Fisco consente di ritenere inerenti importi in linea a quelli calcolati in base alle imposte sui redditi

Attività produttive/1

Per la Cassazione la verifica del principio di competenza parte dalle norme contabili

Ok allo sgravio degli oneri inseriti tra le voci rilevanti ai fini del tributo regionale

Giorgio Gavelli

In tema di Irap, la verifica del principio di competenza per la deduzione dei costi deve attenersi al principio di derivazione dal bilancio civilistico – conformemente all'articolo 5 del Dlgs 446/1997 – sul presupposto che i costi contabilizzati correttamente siano rilevanti ai fini Irap e non richiedano una rettifica della dichiarazione fiscale successiva all'approvazione del bilancio. Con questa massima, tratta dall'ordinanza 20405/2025, la Corte di cassazione è tornata a esprimersi su un tema che è spesso oggetto di contenzioso, cioè sui concetti di inerenza e competenza da applicare in ambito Irap. In particolare, si discute se tali requisiti discendano dalla disciplina fiscale o, piuttosto, da quella contabile e se, con riferimento al tributo regionale, possano trovare applicazione alcune forfettizzazioni di costi dettati dalle norme vigenti in tema di imposte sui redditi.

Spese per il gas note in seguito

Il caso affrontato dalla Suprema corte riguarda in primo luogo la deducibilità ai fini Irap di un costo per consumo di gas avvenuto nell'anno precedente, ma noto solo l'anno successivo, nel periodo compreso tra l'approvazione del bilancio e la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Contrariamente ai giudici di appello, la Corte ha confermato la correttezza della deducibilità nell'anno successivo richiamando, in primo luogo, la netta separazione tra le regole Ires e quelle Irap, in virtù delle modifiche intervenute con la legge 244/2007. Secondo la Cassazione, laddove il costo sia stato correttamente appostato in voci del conto economico rilevanti ai fini Irap – in forza del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili – la deduzione deve essere riconosciuta.

Anche riguardo ad altri costi ritenuti dalle Entrate (e dai giudici di appello) non inerenti ai fini Irap la Corte ha accolto il ricorso della società verificata, affermando che, sebbene la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non escluda la verifica della corretta appostazione degli stessi in bilancio rispetto ai principi civilistici e contabili nazionali (come emerge dall'ordinanza 15115/2018), il disconoscimento della deducibilità non può basarsi su una contestazione formulata in termini di inerenza fiscale (pronunce 4595/2023 e 6492/2023). In buona sostanza, l'Amministrazione finanziaria può contestare – ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini Irap – l'assenza di inerenza di un costo, dimostrando la non correttezza della sua collocazione nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili

nazionali, ma ciò non è possibile facendo riferimento ai criteri fiscali.

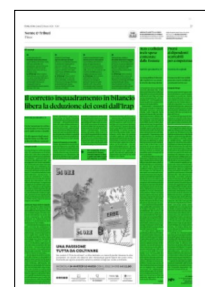
Canoni di leasing su immobili

Il tema, riguardante le società di capitali e le imprese in contabilità ordinaria che optano per abbandonare il regime "naturale" di cui all'articolo 5-bis del decreto Irap, si è posto frequentemente con riferimento alla deduzione dell'intera quota capitale dei canoni leasing su immobili strumentali (comprensiva anche della quota riferita al terreno) e, anche se in misura minore (in ragione della opinabilità dell'appostazione contabile), dell'intera quota di ammortamento dei fabbricati strumentali, riferita anche al costo dell'area sottostante e pertinenziale. L'orientamento prevalente della Corte è in favore dell'inapplicabilità in ambito Irap dell'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del Dl 223/2006, come testimoniano

le pronunce 22822/2025, 6492/2023 e 7183/2021, oltre a Cgt II grado della Lombardia 3875/04/2022 (in senso contrario: circolare 38/E/2010).

Come è noto, vista l'assenza nell'attuale disciplina Irap (a seguito dell'abrogazione dell'articolo 11-bis Dlgs 446/1997) di un riferimento all'inerenza, l'Agenzia ha qualificato come dirimente ai fini della deducibilità, in primo luogo, la corretta collocazione della voce in bilancio sulla base dei principi contabili applicati dall'impresa, sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Il Fisco ha inoltre aggiunto con la circolare 39/E/2009 che – per esigenze di semplificazione – potrebbero essere ritenuti inerenti i costi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Auto e cellulari tra le spese contestate dalle Entrate

Attività produttive/2

La tranquillità di riferirsi alle regole Ires va contro il criterio di presa diretta

La Cassazione nel 2024 (sentenza 11791) ha affermato che, ai fini Irap, la determinazione della base imponibile trova la sua disciplina nell'articolo 5 del Dlgs 446/1997: con la conseguenza che – per i costi delle auto – non si applica l'articolo 164 del Tuir, comprese le limitazioni di deducibilità.

Esaminando i documenti di prassi (ad esempio le risposte a interpello 25/2025 e 115/2022) emerge come l'Agenzia faccia spesso riferimento alle varie tipologie di spese (auto, cellulari, rappresentanza, eccetera) per cui, ai fini reddituali, esistono limiti di deducibilità, mentre nulla è disciplinato ai fini Irap. Pur specifican-

do che, in sede di verifica, non è possibile opporre alle imprese le forfettizzazioni del Tuir (prive di alcun valore presuntivo nel tributo regionale), l'Agenzia non esita a rappresentare ai contribuenti una sorta di “porto sicuro” se, ai fini Irap, essi applicano le stesse limitazioni operate ai fini delle dirette. Il che, a dire il vero, con il principio di “presa diretta” dal conto economico ha ben poco a che fare, mentre è evidente che semplifica molto il compito di chi deve controllare.

Il riferimento alla corretta classificazione, imputazione temporale e classificazione ai fini contabili (prevista dal comma 5 dell'articolo 5 del Dlgs 446/1997) richiede spesso una approfondita analisi preventiva, come avviene, ad esempio, con riferimento ai *transaction cost* sostenuti in occasione di operazioni di riorganizzazione aziendale (si vedano la risposta 166/2022, e le numero 235 e 277 del 2023) ovvero ai costi per compensi a società finanziarie per l'erogazione ai propri clienti di finanziamenti a tasso zero (Cassazione, ordinanza 26122/2019 e interpello 46/2023). E alcune posizioni possono variare nel tempo (si pensi agli sconti cassa, spesso in passato registrati tra le poste di natura finanziaria e oggi contabilizzati a riduzione dei ricavi, in applicazione del principio Oic 34).

Una componente sempre delicata è quella delle sanzioni (si veda la circolare Assonime 34/2009), contabilizzate alla voce B.14 del conto economico (e, quindi, in una voce potenzialmente rilevante ai fini Irap), ma la cui deducibilità ai fini delle imposte dirette è esclusa dalla giurisprudenza di Cassazione (ad esempio, sentenza 14137/2017). Analogamente per le erogazioni liberali riprese a tassazione ai fini delle imposte dirette.

Un tema spesso oggetto di quesiti riguarda le sopravvenienze emergenti dalla riduzione dei debiti contabilizzata nell'ambito di procedure quali il concordato preventivo, l'accordo di ristrutturazione o il piano attestato di risanamento. La tesi del tutto prevalente (emergente anche dalle risposte a interpello 954-688/2013 e 904-211/2016 della Dre Lombardia e 910-78/2015 della Dre Marche) è che, stante la corretta collocazione di queste poste nell'area finanziaria del conto economico, tali sopravvenienze andrebbero escluse dal calcolo del valore della produzione netta (ma per un soggetto Ias: interpello 104/2023). Ciò indipendentemente dal principio di correlazione tra componenti positivi e negativi, la cui portata ai fini Irap andrebbe aggiornata alla luce dell'attuale disciplina.

—G.Gav.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli esempi

1

I COSTI DELLE AUTO

Possibile deduzione diversa

Una Srl deduce ai fini Ires i costi delle auto aziendali non assegnate in uso promiscuo ai dipendenti nella misura del 20% (articolo 164, comma 1, lettera b, Tuir).

● **Ai fini Irap** l'intero costo è deducibile se non si verifica un uso extra-aziendale dell'auto, a meno che (per prudenza e semplicità) l'impresa non ritenga di limitare la deducibilità allo stesso importo dedotto ai fini Ires.

2

SPESE DI TELEFONIA

Sgravio allineato all'Irpef

Una Snc in contabilità ordinaria ha optato per l'applicazione Irap con il metodo “del bilancio”. Le spese di telefonia vengono dedotte ai fini Irpef nella misura dell'80% (articolo 102, comma 9, Tuir).

● **Ai fini Irap** l'intero costo è deducibile se non c'è un uso extra-aziendale, a meno che l'impresa non ritenga di limitare la deducibilità allo stesso importo dedotto ai fini delle imposte sui redditi.

3

ONERI DI RAPPRESENTANZA

Inerente non in discussione

Una Srl deduce ai fini Ires le spese di rappresentanza limitando l'importo in base a quanto previsto dall'articolo 108, comma 2, Tuir e dal Dm 19 novembre 2008 (calcolo a scaglioni basato sui ricavi).

● **Ai fini Irap** tutto il costo è deducibile a meno che l'impresa non ritenga di allineare l'importo a quello dedotto ai fini Ires, anche se in questo caso l'inerente non sarebbe in discussione.

4

EROGAZIONI LIBERALI

Possibile deduzione integrale

Una Spa non rende deducibile ai fini Ires una quota degli oneri di utilità sociale ed erogazioni liberali in applicazione di quanto previsto dall'articolo 100 del Tuir.

● **Ai fini Irap** l'intero costo si rende deducibile, a meno che (per prudenza e semplicità) l'impresa non ritenga di limitare la deducibilità allo stesso importo dedotto ai fini Ires, in considerazione della natura di alcune spese sostenute.

Premi ai dipendenti scaricabili per competenza

Società di capitali

I bonus iscritti tra i debiti possono essere rettificati a consuntivo (Oic 29)

Pasquale Murgo

I premi ai dipendenti legati a indicatori di bilancio o a performance aziendali, se iscritti tra i debiti, sono deducibili nell'esercizio in cui il diritto al bonus matura, a condizione che l'ammontare risulti determinabile. Le eventuali rettifiche dell'importo, emerse tra la chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, devono essere rilevate secondo le regole dell'Oic 29.

Per effetto del principio di derivazione ex articolo 83 del Tuir, il reddito imponibile Ires è determinato apportando al risultato di bilancio le variazioni in aumento e in

diminuzione previste dal Tuir.

Per i soggetti Oic adopter diversi dalle microimprese che non abbiano optato per il bilancio in forma ordinaria o abbreviata, ai fini fiscali valgono, anche in deroga all'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio in base ai principi contabili di riferimento. Secondo l'Oic 19, un costo di esercizio comporta la rilevazione di un debito quando è relativo a passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di solito a una data stabilita.

Nelle società di capitali può accadere che siano previsti premi a favore di determinate categorie di dipendenti, legati al raggiungimento di risultati di bilancio o di specifiche performance aziendali dell'esercizio. Alla chiusura dell'esercizio, la società è generalmente in possesso di tutti gli elementi necessari per la quantificazione del premio (si pensi ai premi correlati al raggiungimento di determinati livelli di vendite o di ebitda), sebbene l'importo definitivo possa essere determinato con esattezza solo in sede di redazione del bilancio di esercizio, e quindi alcune settimane dopo la fine dell'anno.

In tali circostanze si ritiene che il premio, fatti salvi casi specifici da valutare singolarmente (risolu-

zione 1/E/2019), possa essere contabilizzato in contropartita di un debito, in quanto alla fine dell'esercizio sussiste già una passività di natura determinata ed esistenza certa, con ammontare determinabile (Cndcec, documento 24 aprile 2018; Assonime, circolare 15/2018). Pertanto, alla chiusura dell'esercizio si genera in capo alla società l'obbligo di corrispondere il premio, e il relativo debito deve essere rilevato in bilancio (risoluzione 156/E/2021).

L'attività di consuntivazione successiva necessaria per la definizione dell'importo del premio rientrerebbe nelle fattispecie disciplinate dall'Oic 29, che regola i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ma prima della data di formazione del bilancio. Tra questi, il principio contabile cita anche la determinazione, successiva alla chiusura dell'esercizio, di premi da corrispondere ai dipendenti quali emolumenti per prestazioni lavorative riferite all'esercizio chiuso.

Il premio risulterebbe quindi interamente deducibile nell'esercizio di competenza, considerando anche l'eventuale ammontare "aggiornato" in base all'Oic 29.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



NT+ FISCO
La versione integrale
dell'articolo su
ntplusfisco
.ilssole24ore.com