



La determinazione dell'Irap secondo il metodo di derivazione contabile: le principali questioni controverse

Come noto, l'articolo 1, co.5, L. n.244/07, ha modificato, con decorrenza dal periodo d'imposta 2008, le regole di determinazione della base imponibile ai fini Irap introducendo, per i soggetti Ires, una nuova modalità di determinazione basata sui valori di bilancio⁷. Le modifiche che hanno interessato l'art.5 del D.Lgs. n.446/97 hanno determinato un significativo "sganciamento" tra le regole di determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap e le regole per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

I soggetti interessati da tale innovazione sono essenzialmente:

- le società di capitali;
- gli enti commerciali;
- i *trust* residenti nel territorio dello Stato;
- le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato, secondo le previsioni dell'art.5-*bis* co.2 del D.Lgs. n.446/97, per la determinazione dell'imposta secondo il metodo di derivazione contabile.

Per evitare l'arbitraria iscrizione, da parte dei contribuenti, dei componenti positivi o negativi di reddito, il co.5 dell'art.5, D.Lgs. n.446/97 precisa che:

indipendentemente dall'effettiva collocazione nel Conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Un ulteriore principio preminente rispetto alla derivazione dei dati direttamente dalle risultanze del Conto economico è contenuto nel co.4 dello stesso art.5 nel quale si ribadisce il principio di correlazione secondo il quale i componenti positivi e negativi classificati in voci del Conto economico diverse da quelle indicate nel co.1, concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Nel prosieguo della trattazione analizzeremo il problema dell'inerenza, il trattamento delle plusvalenze ed il trattamento ai fini Irap dei componenti di reddito relativi ai contratti di *leasing*.

L'inerenza

I soggetti Ires, ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.446/97, non devono apportare agli importi iscritti in bilancio le variazioni previste dal Tuir, ma si limitano ad utilizzare direttamente i valori di bilancio classificati secondo i corretti principi contabili.

Ciò comporta che i componenti di costo per i quali il Fisco prevede presunzioni legali di parziale inerenza (si pensi ai costi delle autovetture aziendali oppure ai costi legati alla telefonia) possono essere interamente dedotti ai fini Irap, sempre nel rispetto della corretta iscrizione in bilancio.

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.36/E/09](#), aveva messo in discussione tale assunto sostenendo che l'inerenza di dette spese fosse sindacabile dall'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo.

⁷ Si veda anche degli Autori: *Irap: le regole di presentazione del modello e la determinazione secondo il metodo "fiscale"*, nel n.20 di questa Rivista.

Successivamente, con la [C.M. n.39/E/09](#), l'Agenzia "corresse il tiro" riaffermando l'inerenza per i componenti negativi correttamente imputati a Conto economico in applicazione dei principi civilistici adottati dal contribuente precisando che i costi non attinenti l'impresa (è il caso dei costi legati a spese personali degli amministratori o dei soci) non possono essere dedotti solo perché civilisticamente iscritti al Conto economico. L'Agenzia nella medesima circolare ha chiarito che i limiti fiscali richiamati dalla C.M. n.36/E, ossia quelli che il Tuir stabilisce per l'Ires, ai fini Irap sono invece da interpretare come soglia di tranquillità, nel senso che se il contribuente deduce entro tale limite non avrà contestazioni sull'inerenza del costo. Nella circolare, infatti, viene precisato che:

"Per limitare le controversie che potrebbero sorgere in sede di controllo, sul modo in cui tali principi debbano essere correttamente applicati, e tenendo conto delle esigenze di certezza e di semplificazione che debbono informare il sistema tributario, l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.36/E del 2009 ha voluto individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti possono liberamente posizionarsi."

Ciò significa che è possibile dedurre integralmente ai fini Irap:

- l'ammortamento delle spese degli automezzi;
- l'ammortamento dei beni strumentali, anche se effettuato in misura maggiore rispetto ai coefficienti contenuti nel D.M. 31 dicembre 1988;
- le spese telefoniche;
- le manutenzioni e le riparazioni eccedenti il 5%;
- le spese di rappresentanza;
- le spese relative a somministrazioni alimenti e bevande e le spese alberghiere;
- i canoni di *leasing* indipendentemente dalla durata del contratto.

Si riporta di seguito un esempio di determinazione della base imponibile Irap di un soggetto Ires.

Esempio

Supponiamo che il Conto economico della società Alfa Srl presenti, al 31 dicembre 2010, i seguenti componenti di reddito.

A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.500.000
B.6	Costi per materie prime, sussidiarie e merci	250.000
B.7	Costi per servizi	150.000
B.9	Costi per il personale	100.000
B.10	Ammortamenti	50.000
B.14	Oneri diversi di gestione	30.000

Nella voce B.7 sono compresi:

- costi per spese telefoniche per € 10.000;
- costi per auto aziendale affidata in uso promiscuo all'amministratore per € 10.000;
- spese di vitto e alloggio aventi natura di spese di rappresentanza per € 30.000.

METODO A VALORI CONTABILI art.5, D.Lgs. n.446/97	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	+1.500.000
Costi per materie prime, sussidiarie e merci	-250.000
Costi per servizi	-150.000

Costi per il personale	-
Ammortamenti	-50.000
Oneri diversi di gestione	-30.000
BASE IMPONIBILE Irap	1.020.000

Le spese telefoniche, per l'auto aziendale e di rappresentanza, che secondo il Tuir sono soggette a precisi limiti di deducibilità, possono essere dedotte integralmente dalla base imponibile Irap.

Le plusvalenze

Il comma 3 dell'art.5 precisa che:

“i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione”.

Per effetto del menzionato art.5, co.3, le plus o minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali rientrano in ogni caso nella base imponibile Irap, anche se classificate tra i componenti straordinari e quindi nelle voci E20 o E21.

Per quanto riguarda, invece, i beni strumentali, l'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.27/E/09](#), ha precisato che:

“l'irrelevanza delle citate plus/minusvalenze che, prima facie, sembrerebbe derivare dalla soppressione del comma 3 dell'articolo 11 del D.Lgs. n.446/97 non appare coerente con il quadro sistematico che discende dal complesso della riforma della disciplina Irap”.

La totale irrilevanza delle suddette componenti relative ai beni strumentali non sarebbe, infatti, coerente con la rilevanza delle plus e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali e con il principio di correlazione, enunciato nel co.4 dell'art.5, in quanto tali beni hanno beneficiato della deducibilità delle quote di ammortamento dalla base imponibile Irap e quindi le componenti reddituali che si contabilizzano in sede del loro realizzo sono indirettamente collegate a costi che hanno concorso alla formazione della base imponibile in periodi d'imposta precedenti.

Un'ulteriore conferma della rilevanza delle plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali contabilizzati nelle voci E.20 e E.21 si trova nelle istruzioni al modello Irap 2011 nelle quali è previsto che nel rigo IC49, colonna 2, vadano indicate:

“oltre agli importi di colonna 1, le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo...l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato in voci rilevanti ai fini dell'Irap”.

Plusvalenze e minusvalenze (art.5, co.3, D.Lgs. n.446/97, C.M. n.27/E/9)			
Determinazione base imponibile		Da cessione beni strumentali	Da cessione immobili patrimonio
Valori di bilancio	Voce A. 5 Voce E. 20 Voce B. 14 Voce E. 21	Imponibile ovvero Deducibile	Imponibile ovvero Deducibile

Il leasing immobiliare

Sul *leasing* immobiliare è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, nel corso della diretta MAP del 3 giugno 2010, ha cercato di chiarire i dubbi relativi alla indeducibilità della quota di *leasing* riferibile al terreno, ai sensi dell'art.36 del D.L. n.223/06.

Con la C.M. n.36/E/09, par.1.3, l'Agenzia sostenne l'indeducibilità del terreno ai fini Irap, ma il riferimento era limitato alla quota d'ammortamento e non al caso del *leasing*.

Dal momento che la nuova modalità di determinazione della base imponibile Irap è stata introdotta successivamente al citato D.L. n.223/06, prevalse l'orientamento secondo il quale non fosse necessario attuare alcuna distinzione tra quota capitale riferita al fabbricato e quota capitale riferita al terreno.

L'Agenzia delle Entrate, nella diretta MAP del 3 giugno 2010, parifica invece il trattamento ai fini Ires ed Irap con la conseguente indeducibilità della quota di canone riferita al terreno.

Il lease back

L'ultimo comma dell'art.2425-bis c.c., "Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri" dispone che le plusvalenze derivanti dalle operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione. In questo senso quindi, il codice impone di frazionare la plusvalenza realizzata, in funzione della durata del *leasing*.

La [R.M. n.237/E/09](#) aveva stabilito, richiamando la C.M. n.11/E/07, che nell'ambito di un contratto di *lease back*, la plusvalenza fiscalmente rilevante ai fini dell'Ires concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile secondo i criteri dell'art.86, co.4 Tuir, ossia nell'esercizio in cui è realizzata, ovvero in quattro quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. Ai fini dell'Irap invece, valeva il principio di dipendenza dai dati di bilancio che era stato interpretato in maniera restrittiva dalla più volte citata C.M. n.36/09. Proprio in applicazione del richiamato principio di derivazione del valore della produzione dal Conto economico, è stato recentemente chiesto all'Amministrazione se, nell'ipotesi della *retrolocazione* possa prevalere il principio contabile disposto dall'art.2425-bis c.c. rispetto alla regola fissata dall'art.5 co.5 del D.Lgs. n.446/07.

L'Agenzia, confermando la soluzione proposta dal contribuente nell'interpello, ha chiarito che nell'ambito Irap prevale il disposto civilistico sopra richiamato, con la conseguente tassazione della plusvalenza, in base al contratto di locazione finanziaria.

Punti aperti e casi dubbi

La derivazione diretta della base imponibile Irap dai dati di bilancio è stata foriera di ulteriori dubbi interpretativi del cui trattamento, per brevità, diamo menzione nella tabella che segue, estratta dal documento "*Bilancio 2009 per soggetti non IAS - Irap per le società industriali, commerciali e di servizi. Punti aperti e casi dubbi*" del marzo 2010.

Irap 2011, punti aperti e casi dubbi (L. n.244/07, C.M. n.11/09, C.M. n.27/09, C.M. n.36/09, C.M. n.39/09, documento Cndcec e Istruzioni Ministeriali)			
Fattispecie	Legge	Circolari	Commenti
Interessi capitalizzati e indicati nella voce A4 del Conto economico			Rilevano in conseguenza del principio di derivazione. Gli interessi imputati a Conto economico non rilevano; quelli capitalizzati rilevano in quanto correlati a voci di costo deducibili in esercizi futuri.
Plus/minusvalenze da cessione di beni		C.M. n.27/09	Rilevano.

Plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili non strumentali	Rilevano ai sensi della L. n.244/07	Istruzioni Irap/11, Assonime n.25/09	Determinazione sulla base del valore fiscale dell'immobile.
Contributi erogati a norma di legge			Conferma delle regole precedenti.
Proventizzazione fondi non dedotti			Detassazione.
Credito d'imposta per le attività di ricerca industriale art.1, co.280, L. n.296/06			Non è tassato ai fini Irap per espressa previsione di legge.
Risarcimenti assicurativi		Istruzioni Irap/11	Rilevano.
Spese per servizi bancari			Deducibili se classificabili in voci di conto economico rilevanti ai fini Irap.
Compensi amministratore o sindaco			Non rilevano (salvo eccezioni).
Indennità chilometriche		C.M. n.27/09	Indeducibili; in generale non rilevano le indennità e gli elementi che costituiscono retribuzione lorda.
Spese per servizi da destinare al personale per lo svolgimento dell'attività		C.M. n.27/09	Deducibili.
Costi e spese per telefonia, auto, rappresentanza ed erogazioni liberali		C.M. n.36/09 e n.39/09	Costo deducibile nel rispetto delle regole dell'inerenza di bilancio.
Iva non detratta su prestazioni alberghiere e alimenti e bevande		R.M. n.84/09 e Assonime n.34/09 e C.M. n.25/10	Non deducibile sia in caso in cui il contribuente, pur essendo in possesso di fattura relativa a tali prestazioni, per ragioni di convenienza economica abbia scelto di non detrarre l'Iva, sia nel caso in cui il contribuente disponga di un documento (ricevuta o scontrino) relativo a tali prestazioni, in cui non è evidenziata l'Iva. Tuttavia la recente C.M. n.25/E/10 ha rivisto la posizione dell'Amministrazione, chiarendo che, il principio di indeducibilità può subire un'eccezione qualora la scelta di non richiedere il documento per le prestazioni alberghiere si basi su una valutazione di convenienza. In tal caso, è possibile riconoscere all'Iva non detratta la natura di "costo inerente" e pertanto la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi, tra cui ovviamente l'Irap.

Ammortamento dell'avviamento e dei marchi	Deducibile in misura non superiore ad 1/18 anche senza imputazione a Conto economico		
Ammortamento dei beni materiali eccedenti i coefficienti di cui al D.M. 31/12/98	<u>Ammortamenti iscritti in bilancio dal 2008</u> : deducibili per derivazione	C.M. n.27/09 Istruzioni Irap/11, Assonime n.25/09	<u>Ammortamenti non dedotti fino all'esercizio 2007</u> : deduzione a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, entro i coefficienti del D.M. 31/12/98 ovvero in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale. Secondo Assonime, deducibili anche durante il periodo di ammortamento, se il relativo ammortamento sia inferiore ai limiti tabellari.
Ammortamento dei maggiori valori derivanti da rivalutazione beni immobili art.15 D.L. n.185/08			Occorre valutare la necessità di neutralizzare fiscalmente i maggiori ammortamenti.
Ammortamenti su maggiori o minori valori dei beni derivanti da operazioni straordinarie		C.M. n.27/09 Assonime n.25/09 e n.41/09	<u>Maggiori valori</u> : gli ammortamenti per la parte riferibile ai maggiori valori, sono indeducibili a meno che non si sia esercitata l'opzione per l'affrancamento mediante il pagamento della sostitutiva art.176, co.2-ter, Tuir. In caso di cessione dei beni, si deve tenere conto, in sede di determinazione delle plus/minusvalenze, dei diversi valori contabili e fiscali. <u>Minori valori</u> : irrilevanti; pertanto, la beneficiaria potrà calcolare gli ammortamenti tenendo conto del maggior valore fiscale che avevano i beni prima dell'operazione straordinaria.