



BASE IMPONIBILE IRAP

Con la Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle modifiche alla determinazione della base imponibile Irap, introdotte dall'art. 1, commi 50 e 51 della legge finanziaria del 2008.

In particolare, per quanto riguarda i soggetti indicati nell'art. 3, c. 1, lett. a) del decreto legislativo n. 446 del 1997, e cioè, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, la predetta circolare rammenta la nuova disciplina contenuta nell'art. 5, del decreto legislativo citato, secondo cui, per i predetti soggetti, "la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio."

Secondo l'Agenzia, le disposizioni civilistiche che presiedono alla formazione ed alla redazione del bilancio, ivi incluso l'art. 2425 del codice civile, riguardante il contenuto del conto economico, richiedono che i componenti negativi e positivi partecipanti alla determinazione della differenza tra valore e costi della produzione ($A - B$), (rilevanti anche ai fini IRAP), posseggano i requisiti della inerenza, intesa come attinenza di tali voci ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi per l'impresa.

Pertanto, i componenti negativi correttamente imputati a conto economico, in applicazione dei principi civilistici, sarebbero connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione ai fini IRAP. Tuttavia, sempre secondo l'Agenzia, tale inerenza sarebbe sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo, in particolare, con riferimento a determinati costi, quali ad esempio, le spese relative ad apparecchiature per servizi di comunicazione, le spese di rappresentanza e le spese relative a taluni mezzi di trasporto a motore, per i quali il d.P.R. n. 917 del 1986 introduce presunzioni legali di parziale inerenza, limitandone la deducibilità.

Al riguardo, si deve sottolineare che, nonostante quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, il requisito della inerenza "civilistica" può assumere un significato nettamente diverso da quello concernente l'inerenza "fiscale".

Si pensi, restando alle ipotesi illustrate nella circolare in argomento, alle spese di impiego degli apparati telefonici fissi o mobili, che, qualora vengano utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa, sono senza dubbio da considerare "inerenti" da un punto di vista civilistico, e che, al contrario, il legislatore fiscale, all'art. 102, c. 9, del T.U.I.R., ritiene parzialmente inerenti, limitandone la deducibilità all'ottanta per cento del loro ammontare.

Si aggiunge che, secondo una visione estensiva del concetto "civilistico" di inerenza, tutte le spese ed i costi che vengono sostenuti dall'impresa sarebbero indirizzati direttamente o indirettamente all'espletamento dell'attività economica della stessa e al conseguimento dello scopo lucrativo; ci si riferisce, a titolo esemplificativo, alle spese per ricevimenti o per feste sostenute per promuovere e/o sostenere le pubbliche relazioni e/o i prodotti dell'impresa, che, sulla base dell'art. 1, c. 2 del D.M. 19 novembre 2008, sono deducibili solo parzialmente in rapporto all'ammontare dei ricavi o dei proventi conseguiti.

D'altra parte, nell'ipotesi in cui non si voglia aderire al predetto orientamento, assume particolare rilevanza la questione concernente l'esatta individuazione delle poste di bilancio, tra quelle elencate nell'art. 2425

C.C., che possano essere destinate ad accogliere le spese considerate non inerenti dal punto di vista civilistico; non sembra, invero, possibile allocare tali costi in voci diverse da quelle che compongono i “costi della produzione”.[\[1\]](#)

In secondo luogo, si osserva che, qualora il legislatore avesse voluto riservare all'Amministrazione finanziaria il potere di accertare l'inerenza o meno delle spese indicate in corrispondenza dei costi della produzione rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali, avrebbe potuto inserire nell'art. 5 del d.lgs. n. 447, una formulazione analoga a quella contenuta nell'art. 5-bis del predetto decreto per le società di persone e le imprese individuali, secondo cui “[...]. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale [...]”

Diversamente, nel citato art. 5, si legge che “[...], 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.”

Pertanto, l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, oltre che ingiustificatamente tardiva rispetto al termine ordinario di versamento delle imposte senza la maggiorazione dello 0,40%, contraddice il dettato normativo di recente introduzione, il quale, al contrario, consente di assumere, ai fini dell'esatta individuazione del valore della produzione ai fini IRAP, esclusivamente gli elementi indicati al primo comma dell'art. 5, **così come risultanti dal conto economico dell'esercizio**, indipendentemente dalle limitazioni alla deducibilità imposte dalla legislazione fiscale.