

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap e accantonamenti “particolari”

di Sandro Cerato

Secondo quanto affermato dalla [R.M. 52/E/1998](#), i **costi di chiusura della discarica** (cd. oneri “*post mortem*”), determinati sulla base di un’apposita perizia di stima asseverata e redatta da un tecnico abilitato, che le imprese che la gestiscono devono sostenere dopo lo sfruttamento del sito, **sono deducibili dal reddito d’impresa già nei periodi d’imposta in cui avviene lo sfruttamento della discarica**, in funzione della percentuale di riempimento della stessa, e ciò al fine di **rispettare il principio di correlazione costi-ricavi**. Dal punto di vista contabile, gli oneri in questione, determinati nei modi anzidetti, costituiscono degli **accantonamenti**, da imputare nelle voci B12) e B13) del conto economico.

Nella [circolare 12/E/2008](#), l’Agenzia delle Entrate ha, poi, precisato che la deduzione degli accantonamenti in questione poteva avvenire al **momento dell’utilizzo del fondo**, e quindi nei periodi d’imposta successivi alla chiusura della discarica, in funzione degli oneri effettivamente sostenuti, pur in assenza di un’imputazione a conto economico (utilizzo del fondo).

In tale contesto, nella [circolare 26/E/2012](#), l’Agenzia prende atto che nell’attuale struttura del **tributo regionale**, si potrebbe verificare un’asimmetria rispetto alle vecchie regole, in quanto **l’attività della discarica successiva alla chiusura non genera ricavi**, con conseguente **indeducibilità degli oneri post mortem** per assenza di base imponibile. Allo scopo di evitare ciò, si legge nella [circolare 26/E](#) che “*si ritiene che anche ai fini dell’Irap i componenti negativi di reddito in questione debbano concorrere alla formazione del valore della produzione dell’esercizio di competenza. A tal fine, sebbene indicati nella voce B12) o B13) del conto economico, gli stessi saranno deducibili, in ciascun esercizio, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione*”.

Passando ad un’altra tipologia di accantonamento, le **disposizioni civilistiche che regolano l’affitto d’azienda** prevedono che l’affittuario “*deve gestire l’azienda senza modificazione la destinazione e in modo da conservare l’efficienza dell’organizzazione e degli impianti*” ([articolo 2561, comma 2, cod. civ.](#)). Tale disposizione, che può essere derogata dalle parti, **consente all’affittuario di stanziare nel conto economico degli accantonamenti**, nella voce B13), per la costituzione di un fondo che consenta di ripristinare gli impianti nello stato in cui gli stessi devono essere restituiti.

Nell’ambito delle disposizioni che regolano la **determinazione del reddito d’impresa**, l’[articolo 102, comma 8, del Tuir](#), dispone che le **quote di ammortamento dei beni concessi in affitto d’azienda sono deducibili in capo all’affittuario**. Sul punto, si segnala che la [C.M. 148/E/2000](#)

ha precisato che tali quote, sia pure denominate fiscalmente quali quote di ammortamento, **devono considerarsi dei veri e propri accantonamenti finalizzati alla costituzione di un fondo** (da iscrivere nella voce B3) del passivo dello stato patrimoniale) destinato appunto al **ripristino** di valore dei beni affittati. In buona sostanza, la “trasformazione” di tali accantonamenti in quote di ammortamento in ambito fiscale è funzionale ad evitare delle stime **arbitrarie** da parte dell'affittuario, che potrebbero deprimere in maniera eccessiva il reddito d'impresa.

Ai fini Irap, al pari di quanto visto in precedenza per gli **accantonamenti dei costi di chiusura delle discariche**, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge 244/2007, gli **accantonamenti di cui alle voci B12) e B13) del conto economico non assumono rilevanza**, ferma restando la deduzione dal reddito d'impresa. Tuttavia, al fine di evitare che tali costi non vengano mai dedotti ai fini Irap, in quanto, ad esempio, l'affittuario al momento delle restituzione dell'azienda non dispone di ricavi sufficienti per “compensare” i costi derivanti dall'utilizzo del fondo (tecnicamente la deduzione avviene tramite una **variazione in diminuzione** del valore della produzione Irap a seguito dell'utilizzo del fondo), l'Agenzia ritiene che **tali oneri concorrano alla formazione del valore della produzione nell'esercizio di competenza**, ossia al momento dello stanziamento dell'accantonamento annuo. Pertanto, conclude la circolare 26/E, *“gli accantonamenti in argomento, **sebbene indicati in una voce non rilevante ai fini Irap**, sono **deducibili, in ciascun periodo d'imposta**, attraverso l'effettuazione di una **variazione in diminuzione** in sede di dichiarazione”*.

OneDay Master

**LA DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA DEI COMPONENTI
NEGATIVI DERIVANTI DA BENI STRUMENTALI**

Scopri le sedi in programmazione >