

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'imponibilità Irap dei contributi nel metodo da bilancio

di **Alessandro Bonuzzi**

Ai fini fiscali, e quindi anche ai fini **Irap**, i contributi possono essere classificati in **due grande famiglie**, ossia i **contributi spettanti in base a contratto** e i **contributi spettanti a norma di legge**.

All'interno di queste due macro categorie opera un'ulteriore distinzione in ragione della **natura** del contributo; vi sono, infatti, i contributi **in conto esercizio**, **in conto impianti** e **in conto capitale**.

In linea generale, i **contributi spettanti in base a norma di legge**, quale che ne sia la natura, sono sempre destinati a **concorrere** alla formazione della base imponibile del tributo regionale delle imprese che la determinano secondo il cosiddetto **metodo da bilancio**, ex [articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#). Ciò **indipendentemente** dal trattamento a loro riservato ai fini delle **imposte sul reddito**.

Tuttavia, per espressa previsione normativa, **in deroga** alla regola generale di imponibilità, sono **esclusi** dall'Irap i contributi **correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione**.

Su tale aspetto, e, in particolare, in relazione al concetto di **correlazione** con oneri indeducibili, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di precisare, da ultimo con la [risposta all'istanza di interpello n. 238/2019](#), che *“la correlazione richiesta dalla norma deve essere **diretta** e tale da **individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto - nesso logico - reso esplicito dalla legge istitutiva tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo**”*.

Tipicamente, la correlazione con componenti negativi indeducibili si verifica nel caso dei **contributi in conto interessi**, volti a ridurre l'impatto degli oneri finanziari derivanti da debiti finanziari.

Inoltre, va altresì considerato che, per effetto dell'**interpretazione autentica** fornita dal comma 2-*quinq*ues dell'[articolo 3 D.L. 209/2002](#), **non concorrono** alla formazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive i **contributi** la cui **esclusione** è prevista:

- dalle **single leggi istitutive** ovvero
- da **altre disposizioni di carattere speciale**.

L'[articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#), invece, nulla prevede con riferimento ai **contributi spettanti in**

base a contratto, ossia che derivano da rapporti contrattuali tra soggetti privati.

Ne consegue che, in ossequio al principio di **derivazione** dal bilancio, tali contributi risultano imponibili ai fini Irap se **correttamente rilevati** in una delle **voci di conto economico rilevanti** per la **determinazione** dell'imposta. Trattasi delle voci riconducibili alla gestione **caratteristica** e **accessoria** dell'impresa, dovendo altresì essere ivi compresi tutti i componenti derivanti da fatti o operazioni **straordinarie**.

Sotto il profilo della corretta **imputazione temporale**, la distinzione tra contributi spettanti a norma di legge o in base a contratto **perde di significato**; inoltre, si noti che continua a non assumere rilevanza, come accade ai fini dell'imponibilità, la diversificazione basata sulla **natura** del contributo.

In ogni caso, infatti, i contributi concorrono alla formazione della base imponibile Irap secondo il **criterio della competenza**. Dunque, il **principio di derivazione** dei dati dal bilancio la fa da padrone.

Il principio di cassa **non** si applica neppure per i **contributi in conto capitale**, sebbene questi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, siano tassati nel periodo d'imposta in cui avviene l'**incasso** oppure, a scelta del contribuente, in quote costanti nel periodo d'imposta di incasso e nei successivi, ma non oltre il quarto (ex [articolo 88, lettera b\), comma 3, Tuir](#)).

Per individuare il **periodo d'imposta di competenza**, con riferimento ai **contributi spettanti a norma di legge**, occorre avere riguardo al momento in cui si verifica la certezza giuridica della spettanza del **contributo**, mentre, per i **contributi spettanti in base a contratto**, rilevano le condizioni di **maturazione** indicate nell'accordo.



Master di specializzazione
IVA NAZIONALE ED ESTERA
Scopri le sedi in programmazione >