

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'imponibilità Irap dei contributi delle imprese Irpef

di **Alessandro Bonuzzi**

In un [precedente contributo](#) è stata analizzata la disciplina **Irap** applicabile ai **contributi** spettanti alle imprese che determinano la **base imponibile** secondo il cosiddetto **metodo da bilancio**, ai sensi dell'[articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#). Con il presente intervento, invece, la disamina si sposta sulle **imprese Irpef** di cui all'[articolo 5-bis](#) del medesimo decreto.

L'**inquadramento generale** valevole ai fini fiscali non muta: i contributi sono riconducibili a due macro categorie, i **contributi spettanti in base a contratto** e i **contributi spettanti a norma di legge**, e, all'interno di questi due gruppi, si distingue tra contributi **in conto esercizio**, **in conto impianti** e **in conto capitale**.

Per i **contributi spettanti in base a norma di legge**, il regime Irap delle **imprese Irpef** è lo stesso applicabile in capo alle società di capitali.

Essi sono dunque **generalmente imponibili, indipendentemente** dal trattamento a loro riservato ai fini delle **imposte sul reddito**, sempreché:

- non siano correlati a **componenti negativi non ammessi in deduzione**;
- l'**esclusione** da tassazione non sia prevista dalle **single leggi istitutive**;
- non siano **esclusi** da imposizione per effetto di **disposizioni di carattere speciale**.

Con riferimento ai **contributi spettanti in base a contratto**, il [comma 1 dell'articolo 5-bis D.Lgs. 446/1997](#) prevede espressamente che, tra i componenti positivi rilevanti, devono essere compresi, tra gli altri, i **ricavi** di cui all'[articolo 85, comma 1, lettera g\), Tuir](#).

Atteso il riferimento alla **lettera g)** dell'**articolo 85 Tuir**, pare corretto ritenere che, ai fini del calcolo della base imponibile Irap, debbano essere ivi ricompresi i **contributi spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto**, con **esclusione** dei **proventi** in denaro o in natura conseguiti a titolo di **sopravvenienza attiva**, siccome specificatamente **riconducibili** al **comma 3 dell'articolo 88, lettera b), Tuir**.

Quanto detto trova applicazione anche per le imprese che, adottando la **contabilità semplificata**, applicano il **regime per cassa** di cui all'[articolo 66 Tuir](#).

Va infatti ricordato che, sebbene questi soggetti determinino la base imponibile Irap secondo il **comma 1-bis dell'articolo 5-bis** e non in base al sopra richiamato **comma 1**, il **comma 1-bis** prevede l'applicazione dei **medesimi criteri** previsti dall'[articolo 66 Tuir](#) ai fini Irpef, avendo

effetto solo sull'**imputazione temporale** dei componenti, "**improntata alla cassa**", e non sul regime di **imponibilità** degli stessi ([circolare 11/E/2017](#)).

Proprio in relazione all'**imputazione temporale**, dunque, occorre **distinguere** tra **imprese Irpef** che adottano la **contabilità ordinaria** e società di persone e imprenditori individuali in **contabilità semplificata**.

Per quanto riguarda le **prime – imprese Irpef in contabilità ordinaria** - trova applicazione l'ultimo periodo del **comma 1** dell'[articolo 5-bis D.Lgs. 446/1997](#), 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*".

Di talché, il contributo va imputato nel periodo d'imposta individuato in base alle regole della **competenza fiscale** ex [articolo 109 Tuir](#), fatte però salve le **deroghe** previste dal Tuir medesimo, ivi compresa quella contenuta nella [lettera b\)](#) del **comma 3** dell'**articolo 88**, secondo cui il **contributo in conto capitale va tassato per cassa**. Pertanto:

- i **contributi in conto esercizio** e **in conto impianti** concorrono alla formazione della base imponibile Irap secondo il **criterio della competenza**;
- i **contributi in conto capitale** concorrono alla formazione della base imponibile Irap nel **periodo d'imposta dell'incasso** oppure in **quote costanti** nel periodo d'imposta dell'incasso e nei **successivi**, ma **non oltre il quarto**.

Per le imprese Irpef in **contabilità semplificata**, siccome queste determinano il valore della produzione netta applicando i medesimi criteri di **imputazione temporale "improntati alla cassa"** previsti dall'**articolo 66 Tuir** ai fini dell'imposta sul reddito, non v'è dubbio che i **contributi in conto esercizio** e i **contributi in conto capitale** debbano essere tassati **nel periodo d'imposta dell'incasso**.

Non è altrettanto chiara, invece, l'imputazione dei **contributi in conto impianti**.

In effetti, questa fattispecie di contributi **non è direttamente riconducibile** a una norma specifica del Tuir. Va al contempo tenuto conto che le **istruzioni** alla compilazione del modello Redditi, in corrispondenza del **rigo RG10**, in cui vanno dichiarati gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, prevedono che vada indicata, con il **codice 13**, "*la quota dei contributi destinati all'acquisto di **beni ammortizzabili**, nell'ipotesi in cui il costo dei beni sia registrato al lordo dei contributi ricevuti*". Proprio l'utilizzo del termine "**quota**" farebbe propendere per l'applicazione del **criterio della competenza**.

Master di specializzazione

**GLI STRUMENTI PER LA GESTIONE
DEL TRANSFER PRICING**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)