

# IRAP delle imprese minori al test delle sopravvenienze

Sotto il profilo logico-sistematico, quelle passive andrebbero considerate sempre irrilevanti, al pari delle attive

/ Luca FORNERO

Per gli imprenditori individuali e le società di persone commerciali che, per obbligo o per scelta, calcolano il valore della produzione netta ai sensi dell'[art. 5-bis](#) del DLgs. 446/97, la base imponibile IRAP è costituita dalla somma algebrica dei proventi e degli oneri indicati da tale norma, da assumere nella **stessa misura** prevista ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

In pratica, per i soggetti in esame, nel regime in vigore dal 2008, le componenti imponibili e deducibili ai fini IRAP continuano a rilevare nella misura prevista ai fini delle imposte dirette (circ. Agenzia delle Entrate n. [60/2008](#), § 2.1, e circ. Assonime n. 26/2008).

Con specifico riferimento ai **componenti positivi** di reddito, la citata circ. n. 60/2008 ha chiarito che questi sono individuati e si assumono direttamente secondo le regole fiscali contenute nel TUIR, atteso che il legislatore opera un espresso rinvio alle voci di cui all'[art. 85](#) comma 1 lett. a), b), f) e g) del TUIR, nonché a quelle di cui agli [artt. 92](#) e [93](#) dello stesso TUIR.

Pertanto, atteso che le sopravvenienze attive sono disciplinate, ai fini della formazione del reddito d'impresa, dall'[art. 88](#) del TUIR, non possono esservi dubbi sul fatto che esse siano escluse dalla base imponibile dei soggetti in esame, come del resto riconosciuto dall'unanimità degli autori che si sono occupati della materia.

L'unica eccezione a tale principio generale è rappresentato dai **contributi** erogati a norma di legge, che, in ambito IRAP, concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili (art. 5-bis comma 1 del DLgs. 446/97).

Pertanto, salvo che gli stessi debbano essere esclusi dalla base imponibile in virtù di tale correlazione o perché così è stabilito dalla relativa legge istitutiva (ovvero da altre disposizioni di carattere speciale), oltre ai contributi spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (art. 85 comma 1 lett. g) del TUIR), **concorrono** alla determinazione della base imponibile IRAP (circ. n. 60/2008, § 2.1.1):

- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (art. 85 comma 1 lett. h) del TUIR), da assumere in base al principio di competenza;
- i c.d. "contributi sopravvenienza attiva" (di cui all'art. 88 comma 3 lett. b) del TUIR), imponibili per cassa.

Invece, i **componenti negativi** di reddito rilevanti (costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci e dei servizi; ammortamenti e canoni di locazione – anche finanziaria – dei beni strumentali materia-

li ed immateriali) non sono identificati tramite il rinvio espresso alle disposizioni del TUIR, bensì in base alla classificazione civilistica del bilancio.

La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, come affermato dalla citata circ. n. 60/2008, il richiamo operato dal legislatore a tali voci deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile IRAP applicando i corretti principi contabili.

I **costi per servizi**, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal DM [17 gennaio 1992](#). Più in particolare, tutte le volte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate da tale DM, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile IRAP, a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica. Tuttavia, i costi classificabili nell'ambito delle prestazioni per servizi individuati dal decreto non sono deducibili qualora siano riconducibili nelle categorie di costi ritenute indeducibili dallo stesso art. 5-bis del DLgs. 446/97, quali i costi per collaborazioni coordinate e continuative (circ. Agenzia Entrate nn. 60/2008, § 2.1.4, e [8/2009](#), § 5.3).

Per quanto sopra, alcuni commentatori si sono domandati se possa ammettersi la deducibilità delle sopravvenienze passive (anche se non enumerate dall'art. 5-bis del DLgs. 446/97), laddove esse siano **correlate** alle prestazioni di servizi indicate dal DM 17 gennaio 1992 e non derivino da errori (cioè, da violazioni del principio di competenza *ex* [art. 109](#) commi 1 e 2 del TUIR).

Premesso che sul punto, a quanto ci risulta, non costano precedenti di prassi, né di giurisprudenza, tale impostazione, per quanto favorevole al contribuente, appare **difficilmente** giustificabile sotto il profilo logico-sistematico. Infatti, nell'ambito dello stesso regime di determinazione del valore della produzione netta, si avrebbe un differente trattamento di componenti reddituali della medesima natura (appunto, le sopravvenienze), secondo che siano di importo positivo (sopravvenienze attive) o negativo (sopravvenienze passive).

Volendo banalizzarlo, una sopravvenienza sarebbe non imponibile, se positiva, e deducibile (in certi casi), se negativa.

In ogni caso, data la rilevanza della questione, sul punto appare opportuno un **chiarimento** di fonte ufficiale.