



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI: QUANDO SONO DEDUCIBILI AI FINI IRAP?

Publicato il 22 Agosto 2024 di Sabatino Pizzano



Nel complesso panorama fiscale italiano, la deducibilità degli accantonamenti per rischi e oneri ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) rappresenta un tema di notevole rilevanza per imprese e professionisti. Tradizionalmente considerati indeducibili, questi accantonamenti hanno visto negli anni un'evoluzione interpretativa che ne ha parzialmente modificato il trattamento fiscale. In questo articolo, esploreremo in dettaglio le condizioni che permettono, in alcuni casi, la deducibilità di tali accantonamenti, analizzando le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate e le possibili applicazioni pratiche per le aziende.

Il principio generale di indeducibilità

La regola di base, stabilita dall'articolo 5 del Decreto Legislativo 446/1997, prevede che gli accantonamenti per rischi e oneri indicati nelle voci B.12 e B.13 del Conto economico siano indeducibili ai fini IRAP. Questa indeducibilità deriva dal fatto che tali voci non concorrono alla formazione della base imponibile dell'imposta.

Il legislatore ha motivato questa scelta considerando che gli accantonamenti rappresentano costi potenziali, non ancora effettivamente sostenuti, e pertanto non dovrebbero influenzare la determinazione del valore della produzione netta, che è la base su cui si calcola l'IRAP.

La deducibilità al momento dell'effettivo sostenimento

Nonostante l'ineducibilità degli accantonamenti in sé, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 12/2008, ha chiarito che le spese effettivamente sostenute, che gli accantonamenti erano destinati a coprire, sono deducibili nel momento in cui si realizzano. Questa deducibilità è soggetta a due condizioni fondamentali:

- Le spese devono essere potenzialmente classificabili in una voce dell'aggregato B del Conto economico rilevante ai fini IRAP;
- La deducibilità è ammessa anche se le spese non risultano espressamente nella relativa voce del Conto economico, a causa dell'utilizzo del fondo iscritto nel passivo dello Stato patrimoniale.

Questa interpretazione mira a garantire che, pur non permettendo la deduzione anticipata attraverso gli accantonamenti, il sistema fiscale non penalizzi le imprese quando effettivamente sostengono i costi previsti.

Il caso degli accantonamenti in voci diverse da B.12 e B.13

È importante notare che il principio di indeducibilità si applica anche quando gli accantonamenti per rischi e oneri sono imputati in voci diverse dalla B.12 e B.13, seguendo il criterio della classificazione dei costi per natura. Questa precisazione evita che le aziende possano aggirare la norma semplicemente modificando la classificazione contabile degli accantonamenti.

L'evoluzione interpretativa: casi di deducibilità immediata

Nel corso degli anni, l'Amministrazione finanziaria ha progressivamente ammorbidito la sua posizione, riconoscendo in alcuni casi specifici la deducibilità degli accantonamenti già al momento della loro rilevazione a Conto economico. Questa apertura si basa su criteri di oggettività e certezza degli oneri futuri. Vediamo alcuni esempi significativi:

Accantonamenti al fondo di ripristino dei beni dell'azienda affittata

L'Agenzia delle Entrate, con la nota n. 954-164620/2011 e la circolare n. 26/2012, ha riconosciuto la deducibilità per competenza degli

accantonamenti al fondo di ripristino del valore dei beni dell'azienda affittata. Questa deducibilità è ammessa a condizione che:

- Gli accantonamenti siano effettuati sulla base di elementi oggettivi e documentazione valida (come perizie tecniche) che determinino tempi e tipologia degli interventi necessari;
- La determinazione degli importi non sia lasciata alla discrezionalità degli amministratori, ma sia basata, ad esempio, sulle aliquote di ammortamento fiscalmente riconosciute.

Accantonamenti per manutenzione delle discariche e ripristino ambientale

Similmente, sono stati riconosciuti deducibili gli accantonamenti relativi ai costi futuri per:

- La manutenzione delle discariche dopo le operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti (nota n. 85997/2010 e circolare n. 26/2012);
- Le operazioni di chiusura mineraria e il ripristino ambientale dei pozzi in produzione (risposta n. 64/2023).

In questi casi, la deducibilità è giustificata dal carattere di certezza, obiettiva determinabilità e inerenza degli oneri rispetto alla produzione dei relativi ricavi.

Possibili estensioni del principio di deducibilità

Basandosi sui principi enunciati dall'Amministrazione finanziaria, si potrebbe ipotizzare l'estensione della deducibilità immediata ad altri tipi di accantonamenti che presentino caratteristiche simili di oggettività e certezza. Ad esempio:

- **Accantonamenti per indennità di cessazione dei rapporti di agenzia:** Sebbene non ci siano conferme esplicite per l'IRAP, la deducibilità di questi accantonamenti è stata riconosciuta ai fini IRES (circolare n. 33/2013 e sentenza della Cassazione n. 20946/2019).
- **Accantonamenti al fondo per differenze inventariali:** Questi accantonamenti, effettuati dall'affittuario di azienda per il consumo delle scorte o il prelievo delle merci, potrebbero rientrare nella categoria degli accantonamenti deducibili, data la loro natura oggettiva e prevedibile.

Conclusioni

Il trattamento fiscale degli accantonamenti per rischi e oneri ai fini IRAP ha subito un'evoluzione significativa nel tempo. Sebbene il principio generale rimanga quello dell'indeducibilità, le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate hanno aperto la strada a eccezioni importanti, basate su criteri di oggettività e certezza degli oneri futuri.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA