

Autovetture aziendali, deducibilità integrale Irap se i costi sono inerenti

Imprese

Secondo la Cassazione
il principio di derivazione
va applicato ai fini fiscali

Per il Fisco la compilazione
del conto economico è però
sindacabile nei controlli

Stefano Sirocchi

Costi relativi alle autovetture aziendali integralmente deducibili dalla base imponibile Irap se inerenti civilisticamente. Questa è la posizione espressa dalla Corte di cassazione nella sentenza 11791 del 2 maggio 2024, in riferimento alle società di capitali e agli altri soggetti che determinano il tributo secondo l'articolo 5 del Dlgs 446/1997 in applicazione del principio di derivazione diretta dal bilancio.

Di conseguenza non hanno alcuna rilevanza le limitazioni contenute nel Tuir, in particolare quelle stabilite all'articolo 164 (nel caso trattato dai giudici di legittimità, la deducibilità dei costi nel limite del 20 per cento).

La sentenza della Cassazione, che è nel solco di un orientamento giurisprudenziale piuttosto consolidato, è l'occasione per analizzare invece i casi in cui il contribuente – pur applicando il principio della cosiddetta “presa diretta” – si è visto soccombente in altre controversie con l'amministrazione finanziaria.

Il principio di derivazione

Con la legge 244/2007 il legislatore ha introdotto il principio di derivazione per le società di capitali (e gli altri soggetti ex articolo 5 del Dlgs 446/1997) per determinare l'imponibile Irap direttamente dal conto economico. L'intenzione era quella di evitare il cosiddetto “terzo bina-

rio” e semplificare al massimo il calcolo. Il risultato finale ha però disatteso le aspettative a causa di molte eccezioni, inquinamenti e numerosi dubbi applicativi.

In ogni caso, è chiaro che i costi afferenti agli autoveicoli non siano soggetti ai limiti del Tuir, in quanto i due tributi sono stati sganciati e dunque, in generale, i costi e i ricavi indicati nel conto economico hanno piena valenza anche ai fini fiscali (diversamente dalle società di persone in regime naturale, soggette all'articolo 5-bis, comma 1, del Dlgs 446/97), salvo le deroghe espresse previste dalla normativa Irap.

L'inerenza dei costi

L'agenzia delle Entrate, tuttavia, nella circolare 36/E/2009 ha chiarito che la compilazione del conto economico è sindacabile dall'amministrazione finanziaria in sede di controllo, in particolare con riferimento a quei costi in cui il Tuir ha introdotto presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità, come nel caso dei costi afferenti alle autovetture, ex articolo 164 del Tuir.

Per esigenze di semplificazione «l'inerenza dei medesimi componenti negativi può essere considerata senz'altro sussistente anche ai fini dell'Irap, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito».

Successivamente, nella circolare 39/E/2009, l'Agenzia ha ritenuto di poter contestare al contribuente l'assenza di inerenza di un costo ai fini Irap se il medesimo non attiene all'attività d'impresa, ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci, anche se imputato al conto economico. Inoltre, la deduzione degli importi entro i limiti del Tuir era stata richiamata, nel precedente intervento, al solo scopo di individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti potes-

sero liberamente posizionarsi senza il rischio di contestazioni.

La redazione del bilancio

Secondo la Corte di cassazione, il principio di derivazione deve essere senz'altro applicato ai fini fiscali (in questo senso l'ordinanza 7183/2021 e la sentenza 6492/2023). Ciò tuttavia non preclude che vi possa anche essere un sindacato sull'inerenza in relazione all'attività d'impresa che abbia una connotazione civilistica. In particolare, la società contribuente è tenuta a conformarsi al principio di veridicità delle redazioni del bilancio di cui all'articolo 2423-bis del Codice civile (Cassazione 15115/2018).

La dirimente è la corretta apposizione dei costi nel conto economico, di cui all'articolo 2425, lettera b), n. 7 del Codice civile (“Costi per servizi”), in ossequio alle regole fissate dal principio contabile Oic 12. Dunque, non si può prescindere della concreta destinazione delle spese alle finalità aziendali e, in linea di massima, le spese personali degli amministratori e dei soci non dovrebbero neppure transitare tra i costi di bilancio.

A nostro avviso, tuttavia, questo principio non può avere carattere assoluto. Ad esempio, nel caso in cui l'autovettura sia usata dagli amministratori (collaboratori) o soci (dipendenti) per ragioni personali, la relativa assegnazione della stessa per l'uso promiscuo o anche esclusivamente privato genera un fringe benefit, ossia un compenso in natura. Pertanto non dovrebbero esserci dubbi che in tali ipotesi l'inerenza sia garantita ai fini civilistici e – di conseguenza – anche fiscali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



1

BASE IMPONIBILE IRAP

Il principio di derivazione

La base imponibile Irap delle società di capitali (degli enti commerciali e delle società di persone che abbiano effettuato la relativa opzione) è determinata direttamente dai dati di bilancio come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 2425 del Codice civile, con alcune esclusioni di voci, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio (articolo 5 del Dgs 446/1997).

2

DS6901

DS6901

CONTO ECONOMICO

La sindacabilità del Fisco

La compilazione del conto economico è sindacabile dall'amministrazione finanziaria in sede di controllo, in particolare relativamente ai costi per cui il Tuir ha stabilito presunzioni legali (ad esempio all'articolo 164 per gli autoveicoli). Tuttavia, non c'è necessità che il contribuente fornisca alcuna prova di inerenza se – anche ai fini Irap – abbia rispettato i limiti e le percentuali fissate dal Tuir: ad esempio 20% per le auto a disposizione, 70% per le auto assegnate ai dipendenti, 80% per gli agenti (circolari 36/E e 39/E del 2009).

PAROLA CHIAVE

#Inerenza

Il principio di inerenza costituisce un fondamentale requisito della determinazione del reddito imponibile d'impresa. Stabilisce che i costi sostenuti dall'impresa sono deducibili dal reddito imponibile solo se sono pertinenti all'esercizio dell'impresa, escludendo pertanto solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale. In caso di contestazione l'onere della prova dell'inerenza dei costi ricade sul contribuente.

3

VERIFICA SUL BILANCIO

L'orientamento dei giudici

La regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico fissata per i soggetti di cui all'articolo 5 del Dgs 446/1997 non esclude il controllo sull'inerenza, ossia la verifica della corretta apposizione in bilancio dei costi rispetto ai principi civilistici e contabili nazionali (Cassazione 15115/2018, 781/2024 e 11791/2024). La derivazione dei costi sostenuti dal conto economico è dunque subordinata alla prova dell'inerenza civilistica. Tuttavia gli stessi – se inerenti – sono pienamente deducibili.

4

ATTIVITÀ D'IMPRESA

L'inerenza civilistica

Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la realtà aziendale (articolo 2423-bis del Codice civile e principi contabili). In particolare, il conto economico rappresenta tutti i componenti positivi e negativi sostenuti nello svolgimento dell'attività d'impresa. Oltre ai costi riferibili esclusivamente all'attività d'impresa, si ritiene siano inerenti anche quelli erogati sotto forma di compenso in natura, come ad esempio l'auto data in uso promiscuo all'amministratore (collaboratore o dipendente).