

Risposta n. 25/2025

***OGGETTO: Cessioni di beni a titolo di sconto al raggiungimento di predeterminati
livelli di fatturato – qualificazione ai fini IVA, IRES ed IRAP***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA SRL (di seguito, anche "la Società" o "l'Istante") svolge l'attività di commercio all'ingrosso di pneumatici e accessori per autoveicoli in ambito nazionale. Secondo quanto rappresentato dall'istante, la società ha xx depositi in Italia e i suoi clienti sono prevalentemente gommisti, e, in minor misura, officine meccaniche e distributori di carburante. Nel corso del 2023 la società ha servito circa xx clienti, tra i quali ha selezionato circa xx clienti "STRATEGICI" e circa xx clienti "PROFILE", clienti ai quali ha proposto un obiettivo commerciale personalizzato.

A) CLIENTI STRATEGICI

Per ciascuno dei clienti STRATEGICI è stato individuato un "marchio" tra quelli di seguito indicati:

In base al marchio individuato, al cliente è stato proposto ad inizio anno, mediante la sottoscrizione di un accordo di collaborazione, una serie di soglie di pneumatici/obiettivo da raggiungere entro l'anno.

L'accordo commerciale prevede l'attribuzione al cliente di un "kit promozionale" al raggiungimento di determinati livelli di acquisto.

Tale "kit promozionale" è costituito da prodotti di abbigliamento, prodotti sui quali viene apposto il marchio scelto.

L'abbigliamento personalizzato è acquistato direttamente da ALFA da produttori o commercianti specializzati.

B) CLIENTI PROFILE

Per ciascuno dei clienti PROFILE è stato individuato un "marchio" tra quelli di seguito indicati:

In base al marchio individuato, al cliente è stato proposto ad inizio anno, mediante la sottoscrizione di un accordo di collaborazione, una serie di soglie di pneumatici/obiettivo da raggiungere entro l'anno.

Vengono, in particolare, indicati due obiettivi:

· il primo obiettivo, come per i "clienti strategici", prevede l'attribuzione al cliente di un "kit promozionale" al raggiungimento di determinati livelli di acquisto su base annua. Tale "kit promozionale" è costituito da prodotti di abbigliamento sui quali viene apposto il marchio scelto.

· il secondo obiettivo, caratteristico dei "clienti PROFILE", prevede un sistema di attribuzione di punti al raggiungimento di determinati obiettivi, punti da utilizzare sulla piattaforma *xx.com* gestita dalla società BETA.

ALFA ha, infatti, stipulato un contratto con la società BETA, contratto che annualmente viene integrato sulla base delle offerte formulate.

I punti, determinati come da contratto, vengono comunicati da ALFA alla stessa piattaforma alla fine dell'anno commerciale.

Al raggiungimento di determinati punteggi, i "clienti PROFILE" maturano il diritto alla consegna di determinati prodotti.

Tanto premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito al comportamento da adottare con riferimento alla fattispecie prospettata nell'istanza in materia di imposte indirette (IVA) - di seguito, **Primo quesito** - e dirette (IRES e IRAP) - di seguito, **Secondo quesito**.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Primo Quesito

In merito alla disciplina ai fini IVA dell'operazione prospettata, l'istante ritiene che i beni offerti al cliente, come indicati nelle promozioni A) e B) sopra riportate, siano classificabili quali "sconti in natura" aventi per oggetto beni non rientranti nell'attività caratteristica.

Con riferimento al kit promozionale, per i beni o servizi acquistati da ALFA, indicati nelle promozioni A e B che precedono, la società provvede a detrarre l'IVA. Tali

beni vengono quindi consegnati direttamente al cliente finale da ALFA in esclusione da IVA, secondo quanto disposto dall'art. 15, n. 2), D.P.R. n. 633/1972.

L'istante rappresenta che, nell'ambito del rapporto commerciale alla base dell'accordo, il valore dei beni ceduti a titolo di sconto è incluso nel prezzo dei prodotti venduti (la base imponibile dell'intera operazione), al cui acquisto da parte del cliente è condizionato lo sconto stesso. In sostanza, l'istante ritiene che l'esclusione dall'IVA si basi sull'elemento di dipendenza giuridica dell'operazione in esame dal rapporto contrattuale avente ad oggetto i suddetti beni e servizi.

L'istante rileva, altresì, che le cessioni che vengono effettuate a titolo di sconto non hanno ad oggetto beni sottoposti ad un'aliquota IVA più elevata rispetto a quella a cui sono soggetti i beni della cessione principale (22%).

ALFA consegna il corrispondente premio attraverso un ddt, indicante la natura, la quantità e la descrizione del bene ceduto a titolo di sconto.

Successivamente alla consegna del bene, a norma dell'art. 21, comma 2, lett. c) (*rectius* lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, emette fattura ad imponibile zero, con indicazione del valore normale dei beni che formano oggetto dello sconto corrispondente al prezzo di acquisto.

Con riferimento ai punti promozionali spendibili sulla piattaforma "xx.com", l'istante evidenzia che i prodotti vengono consegnati con Ddt ai "clienti PROFILE" direttamente da BETA e vengono fatturati ad ALFA.

ALFA provvede a detrarre l'IVA del premio consegnato cliente finale. Successivamente alla consegna del bene, a norma dell'art. 21, comma 2, lett. c) (*rectius* lett. h), del D.P.R. n.633/1972, ALFA emette fattura ad imponibile zero, con indicazione

del valore normale dei beni che formano oggetto dello sconto corrispondente al prezzo di acquisto.

Secondo Quesito

L'istante ritiene che i costi relativi ai beni o servizi oggetto di "sconto in natura" siano costi deducibili, classificati tra le "spese di vendita" in quanto strettamente connesse con i ricavi. Nessun dubbio sussiste, per l'istante, circa la competenza, quando costi e ricavi si riferiscono allo stesso esercizio, ovverosia qualora il costo di acquisto e la consegna dei beni e le prestazioni dei servizi siano previsti tutti entro la chiusura dell'esercizio. Qualora i beni e servizi venissero consegnati al cliente finale nell'esercizio successivo al conseguimento dei ricavi, la società ALFA provvede ad accantonare in sede di chiusura di esercizio una somma equivalente al valore normale dei beni oggetto di sconto.

Circa l'inerenza, l'istante ritiene che sia esplicita e diretta, garantita dalla circostanza che il bene ceduto è strettamente correlato alle vendite effettuate e quindi ai ricavi conseguiti.

La fattispecie di tali spese non rientra, secondo ALFA, tra le spese di rappresentanza. L'istante osserva, infatti, che ciò che caratterizza la cessione di un bene a titolo di sconto in natura, in considerazione di un contratto predefinito, è l'obbligatorietà. ALFA è obbligata a consegnare il bene in quanto il cessionario è legittimato a pretendere l'esecuzione dell'obbligazione assunta. Manca, quindi, secondo l'istante, l"*"animus donandi"*.

Al contrario le spese di rappresentanza ex articolo 108 d.P.R. n. 917/86 sono spese dirette a promuovere e consolidare gli affari dell'impresa mediante un'immagine positiva

e sono caratterizzate dalla gratuità, cioè la mancanza di un corrispettivo o di uno specifico obbligo di fare a carico dei destinatari.

In proposito, la Società cita la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 2009 che specifica che "*le spese della specie si caratterizzano per essere comunque delle erogazioni gratuite di reddito*", nel senso che il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è costituito dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. E' opinione dell'istante che tali presupposti non siano chiaramente presenti negli accordi commerciali allegati, in quanto tali accordi rientrano nella fattispecie degli accordi "sinallagmatici".

Inoltre, la fattispecie di tali spese non rientra, secondo ALFA, tra le operazioni a premio disciplinate dagli Artt. 2 e 3 DPR n. 430/2001.

ALFA fa presente che stipula individualmente, per una determinata categoria di clienti "strategici", un contratto col quale assume espressamente l'obbligazione di corrispondere lo sconto al raggiungimento di un certo risultato, e che, pertanto, si è in presenza di un normale contratto di fornitura in cui la concessione del premio, ancorché in natura, si configura giuridicamente quale riduzione del prezzo subordinatamente alla condizione che vengano raggiunti obbiettivi precedentemente concordati.

Ulteriore condizione che viene rispettata è che il cliente accetta espressamente la pattuizione contrattuale proposta. Viene meno, pertanto, -osserva l'istante - la presenza di una generalizzata promessa al pubblico circa la corresponsione del premio, ovvero di una promessa formulata alla generalità dei possibili acquirenti senza necessità di riscontro alcuno della controparte, fattispecie - queste - caratteristiche delle operazioni a premio di cui al Regio decreto legge del 19 ottobre 1938, n.1933.

Per quanto riguarda l'IRAP, infine, secondo l'istante i costi sostenuti per l'acquisto dei beni oggetto di "sconti in natura" costituiscono componenti negativi, ai sensi di quanto dispone il D.lgs. n. 446/97.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente preliminarmente che la risposta alla presente istanza di interpello non involge in alcun modo, neppure indirettamente, la disamina dell'applicabilità alle iniziative promozionali di cui trattasi della disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, di cui al D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430.

Il presente parere, pertanto, non produce automaticamente effetti in ordine alla riconducibilità o meno della fattispecie in esame alle previsioni di cui al citato D.P.R. n. 430 del 2001, profilo in relazione al quale restano impregiudicate le determinazioni della competente Amministrazione.

Pertanto, i chiarimenti di seguito esposti si fondano sul presupposto assunto acriticamente che, come affermato dalla società istante, le iniziative promozionali da essa realizzate non sono riconducibili nell'ambito delle operazioni a premio.

Resta, altresì, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'Istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, possa condurre ad identificare una diversa rappresentazione della fattispecie in esame.

Ciò posto, ai fini del corretto inquadramento fiscale della fattispecie in esame è utile richiamare il quadro normativo di riferimento.

Primo Quesito

L'articolo 15, primo comma, numero 2), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ("Decreto IVA"), stabilisce che non concorre a formare la base imponibile "*il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata*".

Le cessioni di beni a titolo di "sconto, premio, abbuono" sono, dunque, escluse dalla base imponibile IVA dell'operazione "principale" qualora ricorrono le seguenti condizioni:

- 1) dette cessioni devono essere espressamente e preventivamente pattuite nel contratto originario relativo alla cessione principale a cui si riconducono e devono essere, dunque, collegate ad un'operazione originaria;
- 2) l'aliquota dei beni ceduti non deve essere superiore a quella dei beni oggetto della cessione principale.

In tal senso sono stati forniti chiarimenti dall'Amministrazione finanziaria con diversi documenti di prassi (cfr. *inter alia* risoluzione Min. Finanze n. 363705 del 21 dicembre 1979; circolare n. 25 del 3 agosto 1979; risoluzione Min. Finanze n. 362125 del 24 luglio 1986).

In particolare, con specifico riferimento ai beni che possono essere ceduti a titolo di sconto premio, abbuono, con la risoluzione n. 363705 del 1979 è stata riconosciuta la natura di sconti in natura sia alle cessioni di prodotti oggetto di produzione e

commercializzazione da parte della società che concede lo sconto, sia alle cessioni di beni prodotti da soggetti diversi.

Nella risoluzione n. 362125 del 1986 l'Amministrazione finanziaria ha specificato che le cessioni a titolo di sconto o di abbuono, anche se riflettono beni diversi da quelli che hanno formato oggetto della cessione originaria, rientrano nella sfera di applicazione dell'articolo 15, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che le cessioni stesse siano poste in essere in conformità alle originarie condizioni contrattuali e non riflettono beni soggetti ad aliquota più elevata rispetto a quella applicabile ai beni oggetto della cessione cui ineriscono.

In particolare, per "originarie condizioni contrattuali" - richiamate nella norma ai fini dell'esclusione dalla base imponibile IVA- devono intendersi le condizioni che regolano il contratto di cessione "principale" a cui va necessariamente ricollegata la cessione di beni a titolo di sconto, premio, abbuono. Questa particolare forma di cessione trova la sua giustificazione in una cessione principale, in relazione alla quale le parti concordano che determinati beni vengano corrisposti dal cedente senza che il cessionario ne paghi il prezzo, in ragione ad esempio dell'ammontare della fornitura.

In tal senso, la circolare n. 25 del 1979 stabilisce che le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono, pattuite successivamente alla contrattazione originaria, sono soggette all'IVA, non potendo essere assimilate alle cessioni gratuite di cui all'articolo 2, secondo comma, numero 4) del D.P.R. n. 633 del 1972, che, a differenza delle prime, non sono né potrebbero essere mai legate ad altre operazioni. In altri termini, si configurano delle cessioni gratuite (disciplinate dall'articolo 2, secondo comma, numero 4), del D.P.R. n. 633 del 1972) quando non vi sia stata alcuna corresponsione di corrispettivo, mentre

la cessione di beni a titolo di sconto presuppone una cessione a titolo oneroso a cui è collegata e del cui importo rappresenta una riduzione, seppur in natura.

In modo conforme si è espressa anche la Corte di Cassazione, secondo cui si realizza una cessione gratuita vera e propria (rientrante nell'articolo 2, secondo comma, numero 4), del D.P.R. n. 633 del 1972) solo quando il trasferimento del bene sia davvero senza controprestazione e non anche quando la cessione risulta giustificata da motivi di convenienza commerciale (sentenza n. 16030 del 29 luglio 2015).

Tanto premesso, è necessario verificare se nella fattispecie oggetto della presente istanza di interpello ricorrono le condizioni per l'applicazione dell'art. 15, primo comma, numero 2), del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

L'istante rappresenta che ad alcuni clienti selezionati ("Strategici"/"Profile") è stato proposto un accordo di collaborazione in base al quale, a fronte dell'impegno del cliente ad acquistare entro l'anno un certo numero di pezzi di un determinato marchio, la società ALFA riconosce al cliente medesimo un kit promozionale costituito da prodotti di abbigliamento sui quali viene apposto il marchio scelto. L'abbigliamento personalizzato è acquistato da ALFA da produttori o commercianti specializzati e viene consegnato direttamente al cliente.

La cessione del kit promozionale è prevista nelle originarie condizioni contrattuali ed essendo subordinata al raggiungimento di determinati livelli di acquisto da parte dei clienti trova, dunque, la sua ragione economica nella cessione degli pneumatici, a cui è funzionalmente collegata; inoltre, come rappresentato dall'istante, la cessione ha ad oggetto beni (*i.e.* prodotti di abbigliamento) soggetti alla stessa aliquota IVA dei beni oggetto della cessione principale.

In relazione alle cessioni dei kit promozionali si ritengono, dunque, verificate le condizioni previste nei termini anzidetti per l'applicazione della previsione di cui all'art. 15, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente, dette cessioni sono inquadrabili, ai fini IVA, come cessioni di beni a titolo di sconto, premio o abbuono escluse dalla base imponibile, in relazioni alle quali è riconosciuto il diritto alla detrazione in capo all'istante, trattandosi di beni acquistati nell'esercizio dell'impresa e riferiti ad operazioni imponibili.

Per quanto concerne specificamente i clienti PROFILE, l'istante rappresenta che l'accordo commerciale proposto, oltre alla cessione di sconti in natura al raggiungimento di determinate soglie di acquisto, nei termini anzidetti, prevede che il cliente possa accumulare dei punti in relazione agli acquisti effettuati, che saranno poi confermati e spendibili sulla piattaforma *on line xx.com* al superamento di determinate soglie di acquisto di pneumatici ed entro determinate scadenze.

Nell'accordo commerciale è previsto, in particolare, che il raggiungimento dell'OBIETTIVO MINIMO (xx pz del marchio prescelto) e l'accettazione esplicita dell'accordo sono condizioni necessarie ed irrinunciabili per maturare il credito in natura.

Ne consegue che anche per tali beni, che i clienti PROFILE possono scegliere dal catalogo *on line* riscattando i punti precedentemente accumulati, è possibile individuare un collegamento causale con la cessione principale degli pneumatici, di cui detti beni rappresentano sconti in natura esclusi dalla base imponibile ai sensi e per gli effetti di cui al citato articolo 15 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo Quesito

In via preliminare, si evidenzia che ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. a) e b), della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) il diritto di interpello può essere esercitato dai contribuenti in relazione a fattispecie concrete e personali quando ricorrono obiettive condizioni di incertezza circa la corretta interpretazione di disposizioni tributarie e la corretta qualificazione delle fattispecie alla luce delle norme fiscali applicabili.

Come specificato nella circolare 9/E del 1 aprile 2016, nel caso in cui l'istanza abbia ad oggetto *"il parere in ordine all'inerenza di un determinato componente di reddito ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, il contribuente può legittimamente presentare un'istanza solo se il dubbio qualificatorio nasca dalla peculiarità del componente [...]"*. Inoltre, sono escluse dall'area dell'interpello *"tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alla finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanza, sono caratterizzate [...] da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui, più che rilevare l'aspetto qualificatorio, rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto) [...]"*

Ciò implica che, in relazione al sindacato di inerenza di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR, il diritto di interpello non può tradursi in una mera anticipazione dei poteri istruttori ex artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che costituiscono prerogativa degli uffici di cui all'articolo 31 del medesimo D.P.R. 600 del 1973. Conseguentemente, il presente parere è fornito limitatamente ai dubbi interpretativi e/o qualificatori sollevati dall'istante nel presupposto che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati, escludendo dall'ambito del presente interpello:

- qualsivoglia valutazione nel merito della qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio dell'operazione descritta dall'istante;
- l'esercizio in tale sede di un eventuale giudizio sui profili fattuali, eccedenti l'aspetto qualificatorio, rilevabili solo in sede di accertamento;
- la qualificazione delle spese tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero di rappresentanza ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 108 del TUIR.

Al riguardo, per tutti gli elementi non formanti oggetto del presente interpello, inclusa la quantificazione del costo deducibile, restano impregiudicati i poteri di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR *"Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. (...)"*

Nell'ambito delle norme generali sui componenti del reddito di impresa, la deducibilità delle componenti negative di reddito è subordinata all'esistenza di un rapporto di causa-effetto tra detti costi sostenuti dall'impresa e le attività o beni della

stessa da cui siano generabili ricavi o altri proventi concorrenti alla formazione del reddito: in generale, quindi, sono inerenti le spese sostenute se e nella misura in cui siano idonee a produrre, anche in via potenziale, maggiori ricavi ed altri proventi non esenti. All'opposto, l'inerenza non è configurabile allorquando le spese sostenute siano riconducibili a finalità diverse da quelle proprie dell'impresa (ad esempio, spese personali o promiscue, per la parte non inerente), ovvero non idonee *ab origine* a produrre nuovi ricavi (ad esempio, liberalità, diverse da quelle ammesse in deduzione, o operazioni connotate da antieconomicità). Inoltre, occorre tenere conto del meccanismo del pro-rata al fine di escludere dalla deduzione le spese relative, anche in parte, ad attività o beni esenti da imposizione, senza tener conto delle plusvalenze di cui all'articolo 87 del TUIR.

La valutazione di inerenza deve, pertanto, essere effettuata verificando in concreto il collegamento delle spese con l'attività esercitata dall'impresa, le sue dimensioni e le sue esigenze promozionali. A tal fine, spetta al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione dei requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi ed altri proventi.

Giova ricordare che il requisito di inerenza rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente in ordine alla possibilità di dedurre in tutto o in parte componenti negative di reddito, considerato il dispositivo delle ulteriori norme contenute nel TUIR che subordinano, limitano o rinviano la deducibilità delle componenti negative, determinando il trattamento fiscale applicabile al caso concreto. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla disciplina delle spese di rappresentanza ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR, la cui deducibilità, subordinata alla rispondenza «*ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in*

funzione della natura e della destinazione delle stesse», è commisurata in percentuale all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa.

Con riferimento al caso di specie, l'iniziativa descritta dall'istante presenta i caratteri di un'operazione di promozione commerciale che, in linea di principio, risulta soddisfare il principio di inerenza.

In particolare, le circostanze che inducono l'istante a riconoscere il beneficio a determinate categorie di clienti (Strategici/Profile) in relazione ad una certa soglia di acquisti, nonché le modalità di riconoscimento dell'incentivo, appaiono idonee a produrre potenzialmente effetti in termini di maggiori ricavi caratteristici derivanti dagli acquisti effettuati dai beneficiari della promozione, con la conseguenza che i costi relativi ai beni o servizi oggetto di "sconto in natura" sono da considerarsi quali costi deducibili.

Le medesime considerazioni sono estensibili ai fini IRAP tenendo conto che, in tal caso, ai fini della deducibilità, risulta dirimente lo specifico sistema di determinazione della base imponibile, fondato sul principio di presa diretta dal bilancio e conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES.

L'articolo 5 del decreto legislativo 446/1997, ai fini della determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, prevede che: *"la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"*.

Il comma 5 del medesimo articolo stabilisce, in particolare, che: *"Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa"*.

La circolare n. 36/E 16 luglio 2009 ha evidenziato che, in linea generale, la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerzia rileva - già ai fini civilistici - come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito. I componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici, in altri termini, sono normalmente connotati dal generale requisito di inerzia al valore della produzione IRAP. Tale inerzia, che è declinata dal contribuente nella compilazione del conto economico, è tuttavia sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Tale sindacato di inerzia si pone in modo particolare con riferimento a determinati costi, per i quali il TUIR introduce presunzioni legali di parziale inerzia, ponendo limiti alla relativa deducibilità. Per esigenze di semplificazione, l'inerzia 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.

A tal fine la circolare n. 39/E del 22 luglio 2009, per limitare le controversie che potrebbero sorgere in sede di controllo in ordine al modo in cui tali principi debbano essere correttamente applicati e tenendo conto delle esigenze di certezza

e di semplificazione che debbono informare il sistema tributario, ha ulteriormente circoscritto i principi contenuti nella citata circolare 36/E del 2009 precisando, in particolare, che con i suddetti chiarimenti si è inteso individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti possono liberamente posizionarsi.

Pertanto, il contribuente che nutrisse dubbi sul modo in cui l'inerenza di alcuni componenti negativi può essere valutata dall'Agenzia delle entrate può collocarsi in quest'area deducendo importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito. In tal caso, infatti, il requisito di inerenza può ritenersi sicuramente esistente. Infine, è stato chiarito che la circolare non altera in alcun modo il trattamento dei costi di produzione dedotti integralmente o in misura superiore, per i quali l'Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni del TUIR. Queste ultime, infatti, nel sistema dell'IRAP non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti.

Con riferimento agli accantonamenti che la società dichiara di effettuare in sede di chiusura di esercizio per un importo equivalente al valore normale dei beni oggetto di sconto nei casi in cui i beni e servizi vengano consegnati al cliente finale nell'esercizio successivo al conseguimento dei ricavi - senza entrare nel merito della correttezza del comportamento contabile - si ricorda che ai sensi dell'articolo 107, comma 4, del TUIR, non sono ammesse deduzioni per accantonamenti "atipici" che assumono rilevanza fiscale soltanto nell'esercizio di effettivo sostenimento.

Analoghe considerazioni valgono ai fini IRAP, nell'ambito della quale la natura estimativa dell'accantonamento ne determina l'irrilevanza nella determinazione della base imponibile.

**firma su delega del Direttore Centrale
Delega n. 7691 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**