

Derivazione dal bilancio IRAP: il corretto inquadramento contabile libera la deduzione

SINTESI OPERATIVA

Per le società di capitali, ai fini IRAP, la deducibilità dei costi segue il principio di derivazione dal bilancio civile previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 446/1997, non i diversi limiti fiscali applicabili all'IRES. Un costo correttamente rilevato nel conto economico secondo le regole civilistiche e contabili nazionali, come può accadere per gas o leasing, non può essere negato soltanto perché non rispetta i criteri IRES di inerenza, competenza o deducibilità. Il controllo resta possibile, ma deve riguardare corretta imputazione e inerenza civilistica.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Corte di Cassazione ha ribadito, con una serie di pronunce ormai consolidate, che per le società di capitali la deducibilità dei costi ai fini IRAP segue il principio di derivazione dal bilancio civile – non le regole fiscali previste per l'IRES. Una distinzione che, nella prassi, fa tutta la differenza. Se un costo è correttamente appostato nel conto economico secondo i principi civilistici e contabili nazionali, il Fisco non può disconoscerlo semplicemente perché non rispetterebbe i criteri di inerenza propri delle imposte sui redditi. Così, almeno, dice la giurisprudenza di legittimità. E così la Cassazione ha nuovamente confermato nel 2025.

IL PRINCIPIO CARDINE: L'ART. 5 DEL D.LGS. 446/1997

Tutto ruota attorno all'art. 5 del decreto IRAP – il D.Lgs. n. 446 del 1997 – così come riscritto dall'art. 1, comma 50, lett. b della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008), con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. La norma stabilisce che la base imponibile IRAP delle società di capitali si ottiene dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9) e 17) (rispettivamente costi del personale e interessi e altri oneri finanziari), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda. Il punto decisivo: si parte dal conto economico. Non dal reddito fiscale determinato ai fini IRES.

Questo significa, in concreto, che le limitazioni tipiche del TUIR – si pensi al tetto del 20% sulle auto aziendali ex art. 164, o ai forfait sulle spese di rappresentanza – non si applicano automaticamente all'IRAP. A meno che il legislatore non lo preveda espressamente nell'art. 5 del decreto 446, i costi rilevanti per il conto economico civile lo sono anche per la base imponibile del tributo regionale. La chiave di volta di questo sistema è l'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. 446/1997, disposta dall'art. 1, comma 50, lett. a della stessa legge n. 244 del 2007: quella norma agganciava in passato la base IRAP alle variazioni fiscali previste per le imposte sui redditi. Senza più quel collegamento, l'autonomia della base imponibile IRAP rispetto al reddito IRES è piena.

L'Agenzia delle Entrate ha recepito questa impostazione già con la circolare n. 36/E del 2009, chiarendo che la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue, in via di principio, le voci del conto economico. La circolare n. 38/E del 2010 ha poi specificato i contorni del controllo fiscale sull'inerenza civilistica, precisando che l'Amministrazione finanziaria può sindacare la corretta imputazione dei componenti al conto economico sulla base dei principi contabili di riferimento, ma non può sovrapporre i criteri di inerenza propri del TUIR.

IL CASO DEI COSTI DEL GAS: COMPETENZA E DERIVAZIONE

Il caso affrontato dalla Cassazione – richiamato nell'analisi pubblicata da Il Sole 24 Ore del 2 marzo 2026 – riguardava una società che aveva dedotto ai fini IRAP, nell'esercizio successivo, un costo per fornitura di gas relativo all'anno pre-

cedente. La registrazione era avvenuta solo nell'esercizio in cui erano emersi i relativi documenti contabili, in un momento successivo alla chiusura e all'approvazione del bilancio dell'esercizio di competenza economica.

I giudici di appello avevano negato la deducibilità nell'anno di imputazione contabile. La Cassazione ha invece accolto il ricorso della società. Il ragionamento parte dalla netta separazione tra le regole IRES e quelle IRAP. Per le imposte sui redditi, l'art. 109 TUIR impone criteri rigidi di competenza: il costo deve imputarsi all'esercizio cui si riferisce, non a quello in cui emerge la documentazione contabile. Per l'IRAP invece, in forza dell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997, vale la derivazione dal conto economico. Se il costo è correttamente iscritto nel conto economico dell'esercizio successivo – perché solo in quel momento se ne aveva evidenza documentale ai fini della redazione del bilancio – la deduzione va riconosciuta.

Un esempio chiarisce il meccanismo. Si pensi a una società con esercizio coincidente con l'anno solare, che riceve a luglio 2025 la fattura di un'utenza gas riferita a dicembre 2024, relativa a consumi non ancora stimabili al momento della chiusura del bilancio (approvato ad aprile 2025). Non avendo potuto procedere ad alcun accantonamento per competenza nel bilancio 2024 – perché l'importo non era determinabile né determinato – la società imputa correttamente il costo nel conto economico 2025. Ai fini IRES, il problema di competenza è reale: quel costo “appartiene” al 2024 ai sensi dell'art. 109 TUIR. Ai fini IRAP, invece, la Cassazione riconosce che la deduzione nel 2025 è corretta, perché è lì che il costo ha trovato la sua collocazione nel conto economico civilistico. Una differenza non banale, con ricadute pratiche immediate.

INERENZA CIVILISTICA VS. INERENZA FISCALE

Va però chiarito un punto spesso frainteso. Il principio di derivazione dal bilancio non equivale a una carta bianca sulla deducibilità. La Cassazione – a partire dall'ordinanza n. 15115 del 2018, confermata dall'ordinanza n. 7183/2021 – ha precisato che il Fisco conserva il diritto di contestare l'inerenza dei costi anche in ambito IRAP. Ma deve farlo con un metro di misura diverso rispetto all'IRES.

Non si tratta di verificare se il costo rispetta i criteri del TUIR. Si tratta di verificare se il costo è stato correttamente iscritto nel conto economico secondo i principi contabili adottati dall'impresa. L'Agenzia delle Entrate può sindacare la corretta applicazione dei principi OIC (o degli IFRS) – ma non può sovrapporre i criteri fiscali propri delle imposte sui redditi. Sul piano dell'onere della prova, la Cassazione (ord. n. 20405/2025) ha precisato che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare la non inerenza del costo in base ai criteri civilistici, non al contribuente provare il contrario.

Nella prassi, questo distinguo ha risvolti concreti. Si consideri una piccola srl a ristretta base familiare, dove il socio imputa a conto economico spese di abbigliamento personale senza che l'assemblea le contesti – situazione non rara, in assenza di conflitti tra i soci. Il principio di derivazione non è sufficiente a renderle deducibili: l'Agenzia può e deve contestare che quelle spese non rispondono ai criteri civilistici di inerenza, in quanto estranee all'oggetto sociale e all'attività produttiva (si veda Cass. n. 781/2024).

TIPO DI CONTESTAZIONE	AMMESSA PER IRAP?
Costo non inerente per criteri TUIR (art. 109)	NO – non pertinente ai fini IRAP
Costo imputato in violazione dei principi OIC	SI – sindacabile anche ai fini IRAP
Costo fuori competenza fiscale (art. 109 TUIR)	NO – conta la competenza civilistica
Costo non inerente secondo la logica civilistica	SI – contestabile in sede IRAP

I CANONI DI LEASING: NIENTE LIMITI TUIR

Un altro terreno su cui la giurisprudenza ha trovato una direzione chiara riguarda il leasing strumentale. Le imprese che determinano la base IRAP secondo la derivazione dal bilancio possono dedurre i canoni di leasing imputati alla voce B.8 del conto economico – quella relativa agli ammortamenti, alle svalutazioni e ai canoni di locazione finanziaria – per

l'intero importo iscritto, con la sola esclusione della componente finanziaria espressamente esclusa dall'art. 5 del D.Lgs. 446/1997 tra i costi rilevanti.

La sentenza n. 6492/2023 ha escluso che si applichi all'IRAP il meccanismo di determinazione della quota deducibile previsto per l'IRES. Non esiste nell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997 una norma che escluda la quota terreno o che rimandi ai limiti IRES. Dunque si deduce quanto risulta iscritto a conto economico a titolo di canone, al netto degli interessi passivi impliciti separatamente iscritti o identificabili dal contratto, i quali non sono deducibili ai fini IRAP in quanto componenti finanziarie ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. 446/1997.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia – sentenza n. 3875/04/2022 – si è espressa in senso favorevole alla deducibilità integrale, ritenendo applicabile il principio di derivazione dal conto economico anche alla quota del canone riferita all'area sottostante i fabbricati strumentali, senza che si applichi l'indeducibilità prevista ai fini IRES. L'orientamento prevalente della Cassazione, testimoniato dalle pronunce nn. 22823/2025, 4595/2023 e 17183/2021, va nella stessa direzione.

■ QUATTRO CASI PRATICI: IRES E IRAP A CONFRONTO

Il quadro si chiarisce meglio attraverso le quattro fattispecie di maggiore impatto pratico.

TIPO DI COSTO	DEDUZIONE IRES	DEDUZIONE IRAP
Auto aziendali (non strumentali)	20% del costo, max 18.075,99 euro – art. 164, c. 1, lett. b TUIR	Deduzione integrale del costo a conto economico (no limite TUIR)
Spese di telefonia	80% del costo – art. 164, c. 9 TUIR	Importo intero a conto economico, salvo scelta di allineamento all'IRES
Spese di rappresentanza	Limite forfetario art. 108, c. 2 TUIR + DM 19/11/2008	Costo a conto economico deducibile, con verifica di inerenza civilistica
Erogazioni liberali	Indeducibili o con limiti – art. 100 TUIR	Deduzione integrale se correttamente iscritte a conto economico

Auto aziendali. Una srl con autovetture aziendali non strumentali – non assegnate a dipendenti in uso promiscuo e non indispensabili per l'attività propria dell'impresa – deduce i costi al 20% ai fini IRES (art. 164, comma 1, lett. b TUIR), con tetto massimo a 18.075,99 euro sul costo di acquisizione. Ai fini IRAP, se il costo è integralmente iscritto a conto economico ed è pertinente all'attività produttiva, la deduzione è piena. Il limite del 20% non trova applicazione nella disciplina del tributo regionale.

Spese di telefonia. Una snc in contabilità ordinaria che applica il metodo del bilancio può dedurre dall'IRAP le spese telefoniche per l'importo stanziato a conto economico – anche se ai fini IRES il limite dell'80% ex art. 164, comma 9 TUIR ne riduce la portata. L'azienda conserva la facoltà di allineare il dedotto IRAP all'importo IRES, per semplicità gestionale, a condizione che non si superino gli importi determinati in base ai criteri civilistici.

Spese di rappresentanza. Una srl deduce le spese di rappresentanza ai fini IRES entro i limiti dell'art. 108, comma 2 TUIR e del DM 19 novembre 2008, calcolati per scaglioni di ricavi. Per l'IRAP, in assenza di una norma specifica nell'art. 5 D.Lgs. 446/1997, il costo va dedotto nella misura risultante dal conto economico – salvo verifica dell'inerenza civilistica, che va valutata caso per caso sulla base della coerenza della spesa con l'oggetto e le finalità aziendali.

Erogazioni liberali. Una spa che effettua erogazioni a sostegno di iniziative di utilità sociale non le deduce integralmente ai fini IRES (art. 100 TUIR). Per l'IRAP, la deduzione è possibile se il costo è correttamente appostato a conto economico secondo i principi contabili nazionali e risponde a criteri di inerenza civilistica. La società può scegliere, per prudenza, di allinearla a quanto dedotto ai fini IRES, in considerazione della natura delle spese sostenute.



IL CONTROLLO DEL FISCO RESTA: MA CAMBIA IL METRO

L'Agenzia delle Entrate non è disarmata. La circolare n. 39/E del 2009 ha sottolineato che, per ragioni di semplificazione, potrebbe essere corretto determinare i costi deducibili applicando le disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi – a patto che non si superino gli importi calcolati in base a quei criteri.

In pratica: il Fisco non può imporre limiti IRES all'IRAP, ma può contestare che un costo superi quanto ammesso anche ai fini IRES qualora la rappresentazione contabile risulti distorta rispetto ai principi OIC. Il confine è sottile – e non di rado è terreno fertile per il contenzioso.

L'assenza nell'attuale disciplina IRAP dell'art. 11-bis – abrogato per effetto dell'art. 1, comma 50, lett. a della legge n. 244 del 2007 – è la chiave di volta: la norma che in passato agganciava l'IRAP alle variazioni fiscali previste per le imposte sui redditi non esiste più. E senza quella disposizione, l'autonomia della base IRAP rispetto al reddito IRES è piena. La Cassazione – con le pronunce n. 22823/2025, 6492/2023, 4595/2023 e 17183/2021 – lo ribadisce con coerenza.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (04/03/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
via
Sant'Alessio,
5,
83030

STUDIO PIZZANO