
La deducibilità dei costi dal reddito d'impresa

di [Marco Righetti](#)

Pubblicato il 18 Febbraio 2012

Ripasso delle regole sulla deducibilità dei costi dal reddito ai fini IRES.

Requisiti per la deducibilità dal reddito d'impresa

I costi sostenuti dall'impresa, per essere deducibili ai fini reddituali, devono possedere i seguenti requisiti:

- **COMPETENZA, QUANTO AL TEMPO** (art. 109 comma 1 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.). La Cassazione con sentenza n. 15981 del 14.11.2002 ha confermato che per dedurre i costi in anni successivi è necessaria la presenza di fatti certi e precisi in forza di una contabilità regolarmente tenuta, con cui si possa dimostrare che alla fine dell'esercizio di competenza mancavano ancora i requisiti di certezza e/o oggettiva determinabilità;
- **CERTEZZA, QUANTO ALL'ESISTENZA** (art. 109.1);
- **oggettiva DETERMINABILITÀ, QUANTO ALL'AMMONTARE** (art. 109.1);
- **INERENZA, ALL'ATTIVITÀ DELL'IMPRESA** (art. 109.5). La Cassazione con sentenza n. 10062 del 01.08.2000 ha affermato un principio di interesse generale: la deducibilità dei costi sostenuti è condizionata dall'inerenza degli stessi all'attività dell'impresa e non specificatamente ai ricavi. Si tratta dell'interpretazione testuale dell'art. 109.5 che, nella sua attuale formulazione, ammette la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa anche costi che non sono, né saranno mai correlati specificamente ai ricavi, ma riferiti al più ampio concetto di attività esercitata. La Cassazione con sentenze nn. 5302 e 5305 del 09.04.2001 ha confermato l'inefficacia probatoria e quindi la indeducibilità delle fatture e parcelle con descrizioni troppo generiche, per mancanza di inerenza.

Approfondisci: [Inerenza: meno limiti alla deducibilità dei costi](#)

Iscrizione costi in bilancio

Di regola i costi sono deducibili solo se imputati a conto economico (art. 109.4).

Vi sono però delle eccezioni. Sono deducibili i costi:

- a. imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme che dispongono o consentono il rinvio;
- b. che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge; è il caso degli utili degli amministratori, dei dipendenti e degli associati in partecipazione con apporto di opere e servizi (artt. 95.5.6 e 109.9);
- c. imputati direttamente a patrimonio in applicazione degli IAS (art. 83).

Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Principio di derivazione

I costi sono deducibili se e nella misura in cui sono imputati a conto economico. In particolare:

- a. la deduzione integrale di beni strumentali di valore unitario non superiore ad € 516,46 (art. 102.5) non può prescindere dall'inserimento dell'intera quota di ammortamento a conto economico (comportamento criticabile sul piano prettamente contabile);
- b. l'ammortamento delle spese di ricerca e sviluppo e delle spese di pubblicità (art. 108 c. 1, 2) non può prescindere dalla scelta contabile, cosicché l'unica deduzione ammessa è pari al costo imputato al conto economico.

Imputazione

Il momento di imputazione dei costi è corrispondente a quanto indicato per i ricavi e cioè:

- per i beni mobili: data di consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- per i beni immobili: data di stipulazione dell'atto notarile, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- per le prestazioni di servizi: alla data di ultimazione (attenzione alle parcelle dei professionisti, quali i legali, perché il costo è deducibile al termine della prestazione);
- per gli acquisti di cosa futura: al momento dell'esistenza del bene;
- per le prestazioni da cui derivano corrispettivi periodici (es. locazioni): alla data di maturazione.

Non si tiene conto di eventuali clausole di riserva della proprietà.

Alcuni costi, anche se civilisticamente imputabili per competenza, si deducono fiscalmente PER CASSA:

- compenso agli amministratori (art. 95.5);
- interessi di mora (art. 109.7);
- imposte e tasse (art. 99.1);
- contributi alle associazioni sindacali e di categoria (art. 99.3).

Correlazione tra ricavi e costi

L'orientamento ministeriale è quello di consentire la deducibilità dei costi nell'esercizio in cui si producono i ricavi, anche se saranno sostenuti in esercizi successivi (R.M. n. 52/E del 02.06.1998 e R.M. n. 14/E del 05.03.1998).

Secondo la Norma di Comportamento dei Dottori Commercialisti n. 135/1998 l'alienazione di unità immobiliari costituisce ricavo dell'esercizio nel quale è intervenuto l'atto di trasferimento della proprietà dei beni, ancorché tutti i costi attribuibili al bene non siano ancora stati sostenuti. Questi, devono essere imputati per la quota attribuibile al bene la cui vendita ha generato il ricavo.

La Norma di comportamento n. 136/1998 si occupa della correlazione appalti / subappalti.

Costi sostenuti negli esercizi successivi a quello in cui si è manifestato il ricavo

Norma di comportamento n. 135/1998: Nell'esercizio di conseguimento dei ricavi devono essere accertati i costi, ancorché non sostenuti, per la quota attribuibile al bene la cui alienazione ha dato origine al ricavo. I ricavi trascinano la competenza dei costi purché questi abbiano i requisiti:

- della certezza della loro esistenza (gli obblighi assunti nell'atto di vendita).
- e della determinabilità obiettiva dell'ammontare (contratti di appalto già stipulati con terzi o analisi dei costi da sostenere).

Competenza contestata

E' principio consolidato presso la giurisprudenza di legittimità che il contribuente non possa essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell'articolo 109.

La Cassazione, con sentenza n. 10981 del 13.05.2009 e n. 2213 del 31.01.2011, ha affermato che "in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione (...)".

Con sentenza n. 16023 del 08.07.2009, la Corte ha ulteriormente chiarito il principio del divieto di doppia imposizione (vedasi anche Cassazione sentenze n. 7912 del 09.06.2000; n. 16198 del 27.12.2001; n. 6331 del 10.03.2008).

Nel caso in cui nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi, l'ufficio accertatore abbia imputato per competenza un componente negativo ad un periodo d'imposta diverso da quello nel quale era stato dedotto dal contribuente, quest'ultimo potrebbe operare correttamente la deduzione:

- presentando una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui la deduzione doveva essere operata;
- ove il predetto termine sia scaduto, presentando istanza di rimborso della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non ha operato la deduzione entro il termine di quarantotto mesi dalla data del pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal termine per il pagamento del saldo di imposta;
- ricorrendo, entro il termine di prescrizione, avverso l'eventuale silenzio rifiuto dell'Amministrazione formatosi sull'istanza di rimborso presentata nel termine di cui sopra.

(riferimenti: Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 04.05.2010, n. 459/E del 02.12.2008, n. 6/E del 25.01.2002; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 14.02.2007).

Onere della prova

Spetta all'Ufficio provare i componenti attivi del maggiore imponibile. Spetta all'imprenditore, invece, dover dimostrare l'inerenza delle spese all'attività espletata; pertanto, non spetta all'Ufficio l'onere di accertare se le spese dedotte si riferiscono o meno al conseguimento di reddito d'impresa (Cassazione sentenze nn. 11514 del 7.09.2001, n. 10802 del 24.07.2002).

Spese per consulenze - L'onere della prova dei presupposti dei costi e oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione alle attività produttive dei ricavi, ricade sul contribuente (Cassazione sentenza n. 4554 del 25.02.2010).

Costi di assistenza alla clientela e per ricerche di mercato - sono indeducibili se il contribuente non prova l'inerenza all'attività d'impresa, anche con mezzi diversi dalle scritture contabili (Cassazione sentenza n. 19489 del 2010).

Costi superiori a quelli di mercato

Il Fisco può definirli fittizi e renderli indeducibili (Cassazione sentenza n. 20451 del 06.10.2011).

Costi dei professionisti

I costi dei professionisti sono civilisticamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati utilizzati al fine di conseguire i ricavi, che coincide normalmente con l'esercizio in cui le prestazioni sono rese. Fiscalmente occorre fare riferimento al principio di competenza temporale mancando la correlazione costi-ricavi; il periodo di competenza coincide con quello in cui le prestazioni sono ultimate, a nulla rilevando il pagamento. Non è possibile, quindi, dedurre un costo professionale oltre detto periodo, non essendo fiscalmente ammessa la deduzione di un costo in un esercizio successivo a quello di competenza, salvo il caso di mancanza dei requisiti di certezza e/o determinabilità (Cassazione sentenza n. 3809 del 02.05.1997).

Eccezione: quando i costi dei professionisti sono costi pluriennali (es: costi di impianto ed ampliamento) o accessori al costo di una immobilizzazione (es: consulenze inerenti una partecipazione o consulenze di collaudo di un nuovo macchinario) o rimanenza (es: costi di progettazione di un complesso immobiliare per una impresa edile) sia il trattamento contabile che quello fiscale sono attratti da quello riservato al costo principale.

Costi di attività illecite

La Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 42/2005/E in merito alle attività illecite prevede l'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite a condizione che gli stessi non siano sottoposti a sequestro o confisca e l'ineducibilità dei costi nell'ipotesi in cui l'attività svolta dal contribuente abbia una

connotazione ai fini penali.

Approfondisci: [L'eventuale deducibilità dei costi da reato](#)

Costi illeciti per ricavi legali

La Commissione Tributaria Regionale sezione 33 di Milano con decisioni n. 102 e 103 del 2010 ha stabilito che i costi riconducibili a reati sono ineducibili soltanto se concernono attività da cui derivano ricavi illeciti. Ha ammesso in deduzione i costi per le retribuzioni di manodopera illecitamente assunta, che hanno prodotto ricavi leciti.

Costi occulti

La Cassazione è intervenuta con due sentenze (n. 23783/2010; n. 767/2011) in materia di costi occulti, riguardo alla possibilità, nel corso di un controllo fiscale, di riconoscere componenti negativi di reddito non contabilizzati.

Con una sentenza, si è ribadito il principio ormai assodato, che nell'ambito degli accertamenti analitici, per ottenere l'attribuzione di tali oneri deducibili il contribuente deve produrre idonea documentazione.

Con l'altra sentenza si è chiarito che gli accertamenti analitici e analitico-induttivi fanno riferimento ai dati contabili del contribuente, in base ai quali avviene la ricostruzione dei ricavi, in maniera analitica oppure in forza delle presunzioni qualificate.

Nell'accertamento induttivo si ha invece l'abbandono delle risultanze contabili e il ricorso a metodi di ricostruzione dei componenti positivi, che comporta la necessità di dover riconoscere dei componenti negativi indispensabili per l'ottenimento dei risultati ricostruiti.

Costi documentati da fatture false

Con la sentenza della Cassazione n. 17377/2009 si è affermato che il pagamento della fattura e il relativo versamento dell'Iva non danno sempre diritto all'azienda di dedurre i costi sostenuti, dovendo l'imprenditore provare non solo di essere estraneo all'operazione illecita, ma anche di essere ignaro della vicenda.

Approfondisci: [Operazioni soggettivamente inesistenti: deducibilità dei costi](#)

15 febbraio 2012

Marco Righetti

Note

Gli articoli sopra citati senza riferimento alla Legge si intendono relativi al D.P.R. 917/1986 - Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Bibliografia

- Bilanci 2011 a cura del dott. Giuseppe Righetti.

- Varie.