

Spese generali, oneri fiscali

di Carlo Oneto

9.1 Penali contrattuali

La Corte di Cassazione, sez. trib. 27 settembre 2011, con sent. n. 19702, ha operato una precisa distinzione tra due fenomeni economici che hanno in comune un comportamento non corretto dell'imprenditore, per cui si incorre nella sanzione di un ente ovvero di una pubblica amministrazione piuttosto che di authority preposte al controllo del mercato di un certo settore; dal punto di vista contrattuale il risarcimento è meglio definito come penale. La sentenza richiamata definisce le due fattispecie sotto il profilo dell'inerenza per valutare la deducibilità dei relativi costi nell'imposizione diretta.

a) *Sanzioni*

“Non sono deducibili dal reddito di impresa le sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente, in quanto l'illecito spezza il nesso di inerenza poiché la spesa non nasce più nell'impresa, ma in un atto o fatto, quello antiggiuridico, che per sua natura si pone al di là della sfera aziendale; la sanzione per la violazione di un divieto da parte di un'impresa non deriva da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa stessa e perciò non può qualificarsi come fattore produttivo, trattandosi di condotta non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita aziendale, ma antitetica rispetto al corretto svolgimento di tale attività, di talché pretendere che una sanzione costituisca un costo deducibile dal reddito imprenditoriale significherebbe neutralizzare interamente la ratio punitiva delle sanzioni pecuniarie, trasformandole in un risparmio d'imposta, cioè in un premio per le imprese che abbiano agito in violazione di norme imperative”.

b) *Le penali contrattuali*

“Le penalità contrattuali stabilite ex art. 1382 c.c. per le ritardate consegne ai clienti costituiscono un patto accessorio del contratto con funzione sia di coercizione all'adempimento, sia di predeterminazione della misura del risarcimento in caso d'inadempimento e, pertanto, la clausola penale non ha natura e finalità sanzionatoria o punitiva, ma assolve la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria, tant'è che, se l'ammontare fissato nella clausola penale viene a configurare, secondo l'apprezzamento discrezionale del giudice, un abuso o uno sconfinamento dell'autonomia privata oltre determinati limiti di equilibrio contrattuale, può essere equamente ridotto; di conseguenza, le penalità previste in contratto per ritardata consegna sono in linea generale deducibili in quanto inerenti all'attività dell'impresa, poiché per legge rilevano, a favore del contribuente, tanto il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi, quanto il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi”.

La penale viene valutata come un patto accessorio al contratto, che non ha natura sanzionatoria o punitiva, ma assolve la funzione di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria.

Le penalità previste in contratto, ad es. per ritardata consegna, sono deducibili in quanto inerenti all'attività dell'impresa, trattandosi di clausole previste per determinare preventivamente il risarcimento dei danni in riferimento alle diverse situazioni di ritardo o di inadempimento. Le clausole contrattuali hanno, in sostanza, la funzione di coercizione all'adempimento, oltre che di predeterminazione della misura del risarcimento stesso in caso di inadempimento: non hanno invece natura e finalità sanzionatorie o punitive, come avviene per le sanzioni.

L'onere discende dagli artt. 1382-1384 del codice civile ovvero dalle situazioni in cui le controparti disciplinano contrattualmente gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, concordando preventivamente ed in modo convenzionale la liquidazione del danno.

PRASSI
.....**Sulla competenza****Il primo intervento ministeriale è contenuto nella risoluzione n. 9/174 del 27 aprile 1991**

Una società di capitali è risultata soccombente in un processo civile per una causa riguardante la propria attività commerciale per presunte inadempienze contrattuali nei confronti di un fornitore. È stato precisato che le penalità contrattuali (nonché gli eventuali oneri legali sostenuti in sede di giudizio) sono ammesse in deduzione, secondo il principio di competenza fissato dall'articolo 109 del Tuir, sul presupposto che si tratti di costi inerenti al reddito d'impresa. In altri termini, la deducibilità fiscale dei suddetti costi è riconosciuta a condizione che gli stessi siano direttamente connessi all'attività svolta dalla società nell'esercizio della propria attività e che configurino un onere certo e oggettivamente determinabile.

Ulteriore intervento dell'Agenzia - MAP del 25 maggio 2011

Il caso analizzato ha riguardato la deducibilità di una penale relativa ad una violazione contrattuale tra un'impresa ed un ente pubblico.

Il caso esaminato riguarda un rapporto in essere tra le parti in riferimento ad una delle violazioni sanzionate contrattualmente posta in essere nell'anno X. Alla chiusura dell'esercizio X la violazione era già stata compiuta, ma non era ancora stato ricevuto alcun atto della controparte che la contestava. In forza di ciò il contribuente al 31/12 dello stesso anno, però, era in possesso di tutti gli elementi per calcolare l'onere.

Nel dubbio delle impostazioni l'Agenzia delle entrate sottolinea come la corretta applicazione della regola della competenza presupponga il rispetto di due principi base:

- l'esistenza dell'elemento reddituale che sussiste solo quando sono verificati i presupposti di fatto/di diritto;
- l'oggettiva determinabilità, per cui l'elemento reddituale risulta da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche necessarie per la relativa quantificazione.

Fa da corollario ai due principi enunciati la regola della corretta contabilizzazione alla luce del principio di derivazione del reddito fiscale dai dati di bilancio.

La Cassazione, con sentenze n. 2892/2002 e n. 20521/2006, si è interessata all'ipotesi che i requisiti dell'*an* e del *quantum* si realizzano successivamente alla chiusura dell'esercizio, ma entro il termine per liquidare le imposte di competenza.

Nel caso esposto dal MAP, i requisiti sono stati già individuati nell'anno X, per la compresenza degli elementi innanzi considerati, con la conseguenza del riconoscimento della deducibilità del costo relativo alla penale contrattuale nel periodo stesso.

Il costo nell'anno X è sicuramente certo; per cui gli eventi successivi che intervengono dopo tale data, anche se entro il momento di redazione del bilancio, non spostano il periodo di competenza, intesa come "competenza economica" ex articolo 2423-bis del codice civile, punto 3) e Principio contabile OIC n. 11, ed in linea con il principio di derivazione che prevede come punto di partenza il risultato che emerge dal bilancio, per la determinazione del reddito d'impresa.

Dare Penalità per ritardata consegna ai clienti

Avere Banca c/c

Se la configurazione giuridica della penalità si manifesta in un esercizio, ma si realizza nell'esercizio successivo, la società può operare con appositi accantonamenti in sede di chiusura d'esercizio. La scrittura contabile – secondo l'OIC n. 12 – è la seguente:

Dare Accantonamento

Avere Fondo penalità per ritardata consegna ai clienti

Il confronto tra le due pronunzie fa rilevare:

- con la circolare n. 29/E del 2011 non è stata data rilevanza alla richiesta del danno della controparte né tanto meno all'eventuale fase contenziosa;
- la risoluzione n. 9/174 del 1991 conferma il principio generale della deducibilità connessa ai requisiti di certezza e determinabilità, da verificare nel momento in cui l'organo giurisdizionale interviene con una sentenza definitiva nel merito; in questo caso la sentenza di primo grado non è stata ritenuta sufficiente a riconoscere la certezza e determinabilità del componente negativo in questione.

GIURISPRUDENZA

Cassazione, sentenza n. 12880 del 21 maggio 2008

Risoluzione di un contratto di lavorazione.

Il costo ha natura di costo di esercizio e non può essere imputato a “spese pluriennali”, nella previsione di dedurre negli anni successivi le relative quote di ammortamento.

Rappresenta una forma di risarcimento dovuto a fronte della risoluzione anticipata del contratto di lavorazione.

Il pagamento, per la sua natura, è stato considerato, agli effetti fiscali, quale sopravvenienza passiva, interamente deducibile nell'esercizio nel quale ha assunto carattere di certezza e di determinatezza.

9.2 Contributi ad associazioni sindacali e di categoria

I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti a condizione che siano dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione.

L'art. 99, c. 3, del Tuir fissa il principio di cassa. Il ministero si è espresso con la risoluzione n. 9/1005 del 22 luglio 1982: la richiesta riguardava la deducibilità dei contributi associativi, indipendentemente dal fatto che temporanee difficoltà finanziarie costringano l'impresa associata a differirne il pagamento.

Afferma il ministero: “il termine ‘corrisposti’ ivi usato dal legislatore va interpretato non in funzione del tempo in cui deve avvenire la deduzione, ma in relazione alla circostanza che l'obbligo contributivo derivi da una formale deliberazione dell'Associazione che vincoli l'associato al pagamento del contributo avente carattere di periodicità”.

Il ministero conclude affermando che, ai fini di un'esatta contabilizzazione dei costi aziendali, non hanno alcuna rilevanza le circostanze che inducono l'impresa a procrastinarne o anticiparne il materiale pagamento; “e al verificarsi di siffatte ipotesi i costi in oggetto devono essere contabilizzati, sia sotto l'aspetto civilistico che dal punto di vista tributario, nell'esercizio o nel periodo d'imposta nel corso del quale sono venuti giuridicamente a esistenza, a nulla influenzando la circostanza che non si sia verificato il relativo fenomeno numerario”.

PRASSI

.....

Con la **risoluzione ministeriale 20 luglio 1996, n. 140/E** è stato affrontato il problema delle contribuzioni versate da farmacisti ad associazioni per assistenza e previdenza, al fine di controllarne l'inerenza.

Nel caso di specie i farmacisti hanno costituito una società per azioni che, in attuazione del proprio statuto, promuove la formazione di una libera associazione senza fine di lucro, la cui attività è rivolta a una maggiore assistenza anche ai fini previdenziali e sanitari degli associati. I contributi versati a tale società non sono deducibili nell'ambito del reddito d'impresa, trattandosi di spese appartenenti alla sfera personale dei soggetti.

La **risoluzione n. 9/1470 del 27 settembre 1980** si è interessata della deducibilità dal reddito d'impresa per gli oneri previdenziali e assistenziali gestiti dall'Enpals in favore dei lavoratori dello spettacolo, relativamente a un complesso musicale costituito in società in nome collettivo.

Detti contributi sono esclusi dal reddito fiscale delle persone fisiche in considerazione della loro inerenza alla produzione del reddito quale onere aggiuntivo alla spesa per il personale; pertanto, gli oneri medesimi possono essere dedotti dal reddito d'impresa per la parte posta a carico del datore di lavoro.

9.3 Costi per revisione e certificazione

Con ris. n. 9/2113 del 25 ottobre 1980 e circ. n. 30 del 7 luglio 1983 il ministero ha sostenuto la tesi che i costi sostenuti per ottenere servizi collegati all'esercizio dell'impresa – al pari di tutte le altre spese generali che le imprese sostengono per l'organizzazione, l'amministrazione e la tenuta della contabilità – sono regolarmente provvisti del requisito dell'inerenza e pertanto, sempre che ricorrano gli altri requisiti della certezza e della competenza, sono deducibili.

Sulla inerenza la pronuncia è precisa: "In ordine poi alla asserita indeducibilità dei costi in argomento per mancanza del rapporto di necessità tra la spesa per il servizio di revisione e certificazione e l'attività da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, si osserva che è del tutto ininfluenza, agli effetti della deducibilità dei costi stessi, la discriminazione tra revisione (e certificazione) obbligatoria e quella volontaria, dal momento che, ai fini che ne occupano, assume rilevanza esclusivamente il requisito dell'inerenza nell'accezione innanzi chiarita, la cui sussistenza non può farsi discendere dall'obbligatorietà o meno della certificazione dei bilanci".

GIURISPRUDENZA

Sull'intervento dei revisori va in modo particolare osservato che la **Corte di Cassazione, sezione tributaria, sent. n. 4737, depositata il 26 febbraio 2010, ha attribuito una particolare rilevanza alla loro relazione frutto del lavoro di controllo.**

"La pronuncia del revisore contabile relativamente alla verità della contabilità e del bilancio, rilasciata nell'ambito dell'istituto di revisione previsto per le società commerciali, deve essere considerata come pronuncia qualificata in virtù dei profili formali particolarmente forti che caratterizzano l'istituto, oltre alle considerazioni relative tanto alla responsabilità civile quanto a quella penale del revisore stesso. Detto documento, quindi, anche se legislativamente privo di una particolare presunzione di veridicità, può essere privato di tale forza dimostrativa dei fatti ivi attestati solo mediante una specifica prova contraria fornita dal soggetto che ne contesti l'attendibilità (l'ufficio tributario o il giudice tributario). Tale prova contraria, quindi, dotata di una notevole forza di confutazione, deve dimostrare il fatto che, nel proprio giudizio, il revisore contabile è incorso in errore o ha realizzato un inadempimento".

9.4 Altri costi Gli esempi riguardano spese e costi di varia natura.

PRASSI

.....

Secondo la circolare n. 30 del 7 luglio 1983

La premessa della circolare è così concepita:

“contrariamente alla legislazione pre-riforma, secondo la quale la spesa, per essere ammessa in detrazione doveva presentarsi nella sua individualità come condizione non generica, ma specifica, perché il reddito di producesse, attualmente il concetto d’inerenza non è più legato ai ricavi dell’impresa, ma all’attività della stessa, con la conseguenza che si rendono detraibili tutti i costi relativi all’attività dell’impresa e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito d’impresa”.

Ai fini dell’ammissibilità alla deduzione sono state esaminate due spese particolari:

a) Ris. n. 9/1466 del 17 luglio 1976; i compensi corrisposti ad un organismo estero per prestazioni di garanzia costituiscono un onere inerente all’attività dell’impresa, poiché sono sostenuti per l’acquisizione delle merci a condizioni più vantaggiose. Spetta all’Agenzia accertare in concreto la sussistenza o meno dei requisiti di deducibilità dei costi medesimi sulla base della documentazione fornita dalla società e su qualsiasi altro dato rilevante;

b) Con ris. n. 9/121 del 8 aprile 1980 è stato trattato il problema delle spese sostenute da una società che opera nella tecnica di fissaggio nel settore automobilistico, per organizzare seminari per il gruppo vendite al fine di addestrare i venditori a presentare nel migliore dei modi i nuovi articoli, nonché per organizzare in Italia la conferenza degli amministratori unici di tutte le filiali estere. Trattasi di spese finalizzate al raggiungimento degli scopi perseguiti dalla società, e pertanto riconosciute come riferibili ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono alla formazione del reddito.

GIURISPRUDENZA

La **Corte di Cassazione, con sentenza 20 dicembre 2012 n. 23551**, ha trattato il problema dei costi sostenuti per la manutenzione di un giardino attiguo a un capannone industriale.

La Corte afferma che, ai fini della deduzione, è necessario e sufficiente che il costo “sia correlato in senso ampio all’impresa”, cioè “sostenuto al fine di svolgere un’attività potenzialmente idonea a produrre utili”, richiamando così analogo principio contenuto nella sentenza Cass. n. 16826/2007.

Ne consegue che, ai fini della deduzione, non è affatto necessario provare l’esistenza di un rapporto diretto tra spesa e ricavo.

È, altresì, deducibile il costo sostenuto per la locazione di un immobile a uso foresteria utilizzato dal soggetto che cura l’attività di “vigilanza, ritiro posta e lavori di piccola manutenzione”.

La Corte ha risolto anche un problema formale che è divenuto, per l’Agenzia, sostanziale; la genericità della descrizione in fattura del servizio ricevuto.

La Corte ha stabilito che il dettaglio delle opere eseguite, presentato dal contribuente all’attenzione del giudice, è idoneo a documentare l’esistenza dei requisiti per la deducibilità.

9.5 Addebiti infragruppo

Le *holding* centralizzano talune funzioni addebitando alle controllate i relativi costi, che costituiscono il corrispettivo di prestazioni di servizi.

Vanno tenuti distinti allo scopo:

- **servizi di regia;** si tratta di costi relativi a funzioni della capogruppo che riferendosi a tutte le società non possono essere addebitati come servizi specifici resi alle altre società del gruppo; si tratta della mera ripartizione di un costo, relativo alla gestione centralizzata delle funzioni contabili per conto di più controllate. Il valore dell'addebito viene determinato con criteri predeterminati ed oggettivi, quali il fatturato ovvero la quantità di documenti da elaborare per la contabilità della controllante, e così via;
- **servizi individuali;** il costo in questo caso è sostenuto in maniera specifica per le singole società; ad es. la spesa per fidejussioni prestate per garantire finanziamenti alle controllate. Trattandosi di un gruppo l'addebito può avvenire al costo sostenuto, ovvero al costo maggiorato di una percentuale.

La Cass., sentenza 26 febbraio 2001, n. 2778, ha precisato che il costo deve avere il requisito della competenza quindi deve essere oggettivamente determinabile oltre che inerente.

Le condizioni di deducibilità sono soddisfatte quando le componenti dell'addebito siano giudicate:

- inerenti “in quanto comportano un vantaggio o beneficio non occasionale in capo alla collegata”;
- oggettivamente determinabili in quanto nel contratto è specificato il metodo di determinazione dell'addebito ad es. in funzione del fatturato delle diverse società;
- certe “in quanto trattasi di costi effettivamente dovuti, in base agli obblighi precedentemente contrattualmente assunti con la società erogatrice dei servizi”.

La decisione n. 115/46/11, assunta dalla CTP di Milano, afferma che l'Ufficio non può disconoscere la deducibilità fiscale delle “spese di regia” addebitate dalla capogruppo alla controllata italiana ove risultino da un accordo scritto che contiene il dettaglio delle prestazioni rese e detta un criterio di ripartizione congruo; il ribaltamento è considerato necessario quando, ad es., è accertato che la struttura organizzativa della controllata non risulta idonea a svolgere in proprio i servizi ricevuti dalla controllante.

Nel caso di specie in presenza di una *sub-holding* italiana, parte dei servizi erano resi dalla casa madre estera del gruppo, per poi esser oggetto di un primo riaddebito in capo alla *sub-holding* italiana; successivamente la stessa *sub-holding* ha operato per la ripartizione pro-quota alle varie controllate italiane in virtù degli accordi stipulati.

Secondo l'art. 7 del modello OCSE non è prevista la “prova documentale” in caso di costi comuni sostenuti dalla casa madre ed imputati alla stabile organizzazione;

generalmente non esiste, una documentazione analitica dei costi sostenuti dalla casa-madre riferibili alla stabile organizzazione, dato che questi costi vengono enucleati da quelli generali sostenuti dalla società estera e suddivisi tra le singole società/stabili organizzazioni.

In ogni caso presso il soggetto italiano, sia esso costituito come stabile organizzazione ovvero come una società, occorre dimostrare la congruità, effettività ed inerenza delle spese rispetto alle attività realizzate dalle entità locali.

GIURISPRUDENZA**Cassazione, sentenze n. 5926 del 2009 e n. 6939 del 2008**

Sulla valutazione della documentazione del costo può assumere importanza la eventuale presenza di una società di revisione della *holding* estera; e in ogni caso l'onere della prova spetta al soggetto nazionale.

9.6 Multe, condoni

In premessa va considerato che in mancanza di disposizioni *ad hoc* che indichino l'ineducibilità (totale o parziale) di talune componenti reddituali, il giudizio sull'inerenza non dovrebbe essere influenzato dalla natura della spesa; il giudizio di deduzione dipende dall'esistenza di una correlazione tra la spesa stessa e l'attività che costituisce la "fonte" del reddito d'impresa.

Esiste in sostanza una linea di frontiera tra le operazioni poste in essere per la produzione del reddito (*prius*) ed operazioni che costituiscono meri atti dispositivi del reddito stesso (*posterius*).

Le prime sono acquisite al soggetto passivo con il passaggio a c/economico. Le seconde pur trovando allocazione nel conto economico dovrebbero, in realtà, essere contabilizzate all'atto della distribuzione del reddito, per cui fiscalmente, *per tabulas*, risultano ineducibili.

Ogni costo deve superare il giudizio di collegamento, diretto o indiretto, con la produzione del reddito, per cui occorre trovare un legame tra spese sostenute e l'attività dell'impresa.

– **La Commissione tributaria centrale**, con decisione 4 luglio 1983, n. 1763, ha affermato l'assoluta ineducibilità delle sanzioni pecuniarie pagate in conseguenza di illeciti accertati dagli organi di polizia, poiché il valore delle norme giuridiche violate sovrasta per motivi di sicurezza e ordine sociale i fini di maggiore redditività che si propone il contribuente.

– **La Commissione tributaria centrale**, con decisione 21 marzo 1994, n. 784, ha escluso la deducibilità di ammende pagate da una società di costruzioni al comune per la sanatoria di opere abusive, in forza della "natura concettuale della sanzione, che (...) costituisce soltanto una imposizione relativa alla trasgressione di norme penali, civili ed amministrative (...) e non può quindi paradossalmente ricondursi ad un comportamento incrementativo della situazione patrimoniale, ma soltanto ad un rimedio di una condizione giuridicamente patologica".

– **Cassazione, con sentenza 29 maggio 2000, n. 7071**, ha escluso la deducibilità dei costi sopportati da un'impresa per il pagamento di una multa concernente l'infrazione al codice della strada, in quanto l'inerenza del costo sostenuto va senz'altro esclusa, in linea di principio, con riferimento a comportamenti illeciti del contribuente.

GIURISPRUDENZA

La **Cassazione, sez. trib., con sentenza del 24 maggio 2005, n. 10952** ha valutato come deducibili, in quanto inerenti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le **spese** sopportate da una società per il **condono edilizio**, trattandosi di **componenti negative** di reddito sostenute per rendere utilizzabile un immobile facente parte del complesso produttivo.

La sentenza oscura la natura del costo sostenuto, ed esalta il nesso funzionale tra il costo sopportato e l'attività economica produttiva di ricavi imponibili. Il giudice ha valorizzato, nel caso di specie, il profilo funzionale della componente di reddito piuttosto che la sua natura, individuandone la diretta relazione con l'attività economica, riconoscendo quindi l'inerenza. L'Amministrazione finanziaria tende invece ad evidenziare la natura sanzionatoria delle somme così sborsate, mentre i giudici, nel caso di specie, hanno spostato il confronto sulla correlazione tra spesa e attività di gestione, ritenendo che la natura sanzionatoria degli oneri indicati non può essere assunta a supporto per sostenere l'ineducibilità del componente negativo di reddito.

Per completezza va precisato che la sentenza perde, poi, la sua valenza di principio quando la Corte dimostra di voler esaminare la composizione delle voci di costo da cui è costituita l'intera erogazione; i giudici imputano all'Agenzia di non aver precisato "quali oneri relativi al condono edilizio siano stati oggetto della specifica analisi condotta dal giudice di merito".

Sul piano delle prove la Cass. sez. trib. 13 maggio 2003, con sentenza n. 7317, ha espresso, invece, decisione contraria alla deducibilità dei costi da condono.

9.7 Le sanzioni

La definizione generale assunta su tali costi è stata quella espressa in premessa (sub par. 9.1), con riferimento alla sentenza della Cassazione n. 19702 del 27 aprile 2011.

➤ La deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa

Le sanzioni siano esse di natura civile, penale, o amministrativa, dal punto di vista civilistico costituiscono componenti negativi del reddito; i requisiti necessari per poter assumere rilevanza ai fini della determinazione del reddito imponibile dell'impresa, devono essere verificati.

La sanzione scaturisce da un fatto di gestione; può essere classificata come un "onere straordinario", ovvero può essere predisposto un fondo rischi per fronteggiare l'evento; in questo caso il pagamento avviene con l'utilizzo del fondo (documento OIC 1).

Le sanzioni rappresentano, in linea generale, il risultato di un comportamento disapprovato dall'ordinamento per cui le stesse hanno la finalità di ripristinare i danni arrecati a seguito della trasgressione rilevata.

La Cass., con la citata sentenza n. 19702/2011, precisa che l'illecito del contribuente "spezza il nesso di inerenza poiché la spesa non nasce più nell'impresa, come fatto antigiuridico, poiché per sua natura si pone al di là della sfera aziendale".

➤ Sanzioni amministrative antitrust

Le sanzioni amministrative pecuniarie comminate dall'Autorità garante per la concorrenza e il mercato non possono essere considerate, dal soggetto economico destinatario delle stesse, costi deducibili dal reddito imponibile (Corte di Cassazione 3 marzo 2010, n. 5050).

I costi relativi a provvedimenti sanzionatori amministrativi connessi agli illeciti concorrenziali (L. n. 287 del 10 ottobre 1990), non possono essere ritenuti costi di produzione poiché non derivano da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa; quindi non rappresentano fattori produttivi necessari alla produzione del reddito. Si tratta di condotte esterne alla vita d'impresa, la cui natura è contraria al corretto svolgimento della stessa.

Se si consentisse la deducibilità della spesa relativa, l'intento correttivo/repressivo della norma verrebbe a mancare.

La Corte di Cassazione è stata sempre e costantemente ferma su questa linea, statuendo che la sanzione è la conseguenza della mancata osservanza di regole da parte dell'impresa, e non può pertanto essere posta sullo stesso piano dell'acquisizione di un fattore produttivo.

Le sanzioni applicate rappresentano lo strumento di ripristino della situazione ante; la sua misura pecuniaria non può essere inferiore all'1% né superiore al 10% del fatturato realizzato nell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla notifica della diffida.

GIURISPRUDENZA

Giurisprudenza di legittimità

- **Cassazione, ord. 12 gennaio 2011, n. 6002.** Secondo la Suprema Corte riconoscere che l'entità di tale sanzione rappresenti un costo deducibile dal reddito d'impresa vorrebbe dire neutralizzare interamente la *ratio* punitiva/afflittiva della penalità e, al contempo, ridurre l'efficacia delle sanzioni inflitte dalle Autorità garanti della concorrenza nazionali o comunitarie.
- **Cassazione, con sentenza 29 maggio 2000, n. 7071,** ha escluso il rapporto di correlazione tra costo e reddito "in linea di principio, con riferimento a quei costi che siano rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente, quali sono indiscutibilmente le infrazioni alle norme sulla circolazione stradale".

- **Cassazione, sentenza n. 5706/2001.** Secondo la Corte di Cassazione, la sanzione conseguente alla violazione di un divieto da parte di un'impresa non deriva da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa (così come avviene in caso di esborso da parte di un imprenditore per evitare indagini fiscali); e non può pertanto qualificarsi come fattore produttivo, trattandosi di condotta non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita dell'impresa, ma antitetica rispetto al corretto svolgimento di tale attività.

Giurisprudenza di merito

La difesa della deducibilità riguarda commissioni di merito e prevalentemente sentenze assunte dalla CTP di Milano La sanzione amministrativa non ha natura affittiva poiché risulta commisurata ai ricavi conseguiti e persegue il fine di consentire allo Stato di avocare a sé i proventi illeciti costituiti dall'accrescimento dei propri ricavi a svantaggio dei consumatori.

La CT Prov. di Milano, nella pronuncia n. 370 del 4 aprile 2001 sostiene che "le sanzioni antitrust sono deducibili dal reddito di impresa, in quanto presentano un collegamento diretto con la gestione dell'azienda tale da incardinare il requisito dell'inerenza per la determinazione delle componenti rilevanti nella determinazione del reddito di impresa, essendo una diretta conseguenza delle scelte imprenditoriali".

Ancora la CTP di Milano con la sentenza n. 427/03/2010, afferma che la natura di tali sanzioni "non può che essere risarcitorio e non affittivo". La multa è finalizzata a riportare le condizioni del mercato ad una maggiore equità, sottraendo all'impresa, attraverso la sanzione, i ricavi conseguiti in violazione della concorrenza. Da qui i giudici milanesi ricavano la "correlazione" tra i ricavi tassati e l'onere costituito dalle sanzioni antitrust, riconoscendone la deducibilità e accogliendo quindi la tesi del contribuente.

La stessa CTP di Milano però ha espresso con altre sentenze parere contrario • CTP di Milano n. 79 del 23 aprile 2002, "le sanzioni pecuniarie irrogate dall'Autorità antitrust non sono deducibili dal reddito d'impresa in quanto le pene pecuniarie per illecito concorrenziale non hanno natura patrimoniale civilistica, bensì di sanzione amministrativa con connotati punitivi".

La sanzione è commisurata alle condizioni oggettive e soggettive dell'operatore economico e la stessa sua commisurazione al fatturato ne rappresenta una modalità di personalizzazione; l'esborso è l'effetto e non la causa del comportamento illecito dell'imprenditore.

Non è configurabile alcun rapporto di causa ed effetto tra l'esborso e i ricavi realizzati; d'altra parte, se la sanzione avesse natura risarcitoria, ossia con lo scopo di ripristinare l'equilibrio economico violato, essa dovrebbe essere commisurata al danno dall'attività anticoncorrenziale, e non – come è in realtà – alla dimensione del soggetto autore dell'illecito.

PRASSI

.....

- **Circolare n. 98 del 17 maggio 2000, risoluzione n. 89/2001 del 12 giugno 2001, circolare n. 42/2005.** Secondo l'Amministrazione finanziaria, le sanzioni antitrust, in materia di tutela della concorrenza e del mercato, di cui alla L. 10 ottobre 1990, n. 287, devono essere ricomprese tra i costi indeducibili, atteso che anch'esse, al pari delle sanzioni fiscali, hanno un carattere punitivo e non risarcitorio.

- **Circolare ministeriale n. 98/E del 17 maggio 2000,** il ministero in merito alle "sanzioni pecuniarie irrogate dalla Ue o da altri organismi, precisa che non sono deducibili dal reddito d'impresa in quanto si tratta di oneri non inerenti all'attività d'impresa". L'irrogazione della sanzione è infatti "una conseguenza del comportamento illecito tenuto dal contribuente" per cui non può discenderne un costo deducibile.

- **Circolare n. 55/2002.** L'Agenzia delle entrate ha affermato che "un costo può essere considerato deducibile dal reddito solo e in quanto risulti funzionale alla produzione del reddito stesso. Tale rapporto di correlazione tra costo e reddito non è riscontrabile, in linea di principio, con riferimento a quei costi che siano rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente".

• **Agenzia delle entrate n. 42/E del 26 settembre 2005 e n. 89/E del 23 giugno 2001.** “Le sanzioni mancano di qualsiasi nesso funzionale con l’attività imprenditoriale ed anzi, in quanto irrogate da un organo estraneo all’impresa, rispondono per definizione ad una finalità extraimprenditoriale, quella repressiva e preventiva del comportamento illecito”.

Risultano, altresì, indeducibili gli accantonamenti a fronte di sanzioni penali o amministrative, posto che viene a mancare in questo caso il principio di inerenza fiscale e, al contempo, non si possono “premiare” condotte illecite del contribuente.

A favore della deducibilità della sanzione anti-trust, si devono registrare due autorevoli interventi a cura di:

1) **Associazione Dottori Commercialisti** con la norma di comportamento n. 138 del 9 aprile 1999 dell’Associazione Dottori Commercialisti.

2) **Assonime**, con circ. n. 39 del 24 maggio 2000.

➤ **Scritture contabili e iscrizione in bilancio** La scrittura contabile è la seguente:

Dare Sanzioni amministrative (indeducibili)

Avere Banca c/c

9.8 Oneri fiscali

Le regole della deducibilità sono contenute nell’art. 99 del Tuir.

Comma 1

“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento”.

Con la risoluzione 12 aprile 1988, n. 9/017 è stato posto il problema della deducibilità dell’imposta sostitutiva nella determinazione del reddito degli enti che effettuano le operazioni di credito a medio e lungo termine, in presenza di una clausola del contratto di mutuo che prevede l’aumento del tasso di interesse applicato alla clientela di un importo pari all’imposta sostitutiva stessa.

Il ministero ha precisato che l’imposta sostitutiva non è compresa tra quelle per le quali è prevista la rivalsa, obbligatoria o facoltativa; risulta pertanto deducibile nella determinazione del reddito d’impresa, anche se l’imposta ha formato oggetto di traslazione economica per il corrispondente ammontare nei confronti di soggetti diversi da quelli di diritto. La traslazione non comporta la sostituzione di un soggetto a un altro, nella corresponsione dell’imposta, ma semplicemente un aumento del corrispettivo della prestazione.

In questo senso la sentenza dalle sezioni unite della Corte di Cassazione del 18 dicembre 1985, n. 6445, per cui “l’obbligazione di cui si stipula accollo non ha per oggetto direttamente il tributo, né mira a stabilire che essa debba essere pagata da soggetto diverso dal contribuente. Essa riguarda, a ben vedere, una somma di importo pari al tributo dovuto e ha la precisa funzione di integrare il prezzo della prestazione negoziale”.

Con circolare 20 dicembre 1990, n. 27, prot. n. 9/642, in riferimento all’imposta sulle assicurazioni, il ministero rileva come il comportamento adottato dalle imprese del settore risulta sostanzialmente corretto; pur tuttavia dal punto di vista formale il contribuente avrebbe dovuto:

– effettuare una variazione in aumento pari all’imposta sostitutiva dedotta in sede civilistica;

– eseguire contestualmente una variazione in diminuzione corrispondente al componente positivo imputato al conto economico a titolo di recupero dell'imposta sostitutiva stessa.

➤ **Aspetto civilistico** Le altre imposte dal punto di vista civilistico sono quelle previste al secondo periodo del comma 1:

– al punto B.14) Oneri diversi di gestione per le tasse sulle concessioni governative, l'imposta sulla raccolta dei rifiuti ecc.;

– voce E.21) Oneri straordinari.

➤ **Deducibilità per cassa per "le altre imposte"**

Il ministero con circolare n. 137/E del 15 maggio 1997 evidenzia come tra le "altre imposte" rientrano anche le tasse, quali, ad esempio, quelle di concessione governativa, deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Il riferimento è a tributi relativi ad un determinato periodo e non imputabili a un bene o a un servizio ed ancora non associabili a ricavi specifici.

Il riferimento va:

- alle tasse automobilistiche poiché sono riferibili a un determinato periodo e a un determinato bene, deducibili per competenza;
- il diritto annuale della Camera di commercio è deducibile per competenza, in relazione al periodo di riferimento; in sostanza tra i costi di gestione dei vari esercizi va rilevato l'importo del diritto annuale, così come il debito al passivo dello stato patrimoniale.

PRASSI

.....
Con **ris. n. 182/E del 13 novembre 2001**, l'Agenzia delle entrate precisa che per le accise sui prodotti petroliferi si verifica la traslazione economica del tributo; difatti il corrispettivo viene incrementato di un importo pari al tributo, per cui non si configura la natura di onere tributario, trattandosi di onere collegabile a una operazione di cessione e associato al relativo ricavo. Il tributo si deduce con le regole della competenza di cui all'art. 109 del d.P.R. 917/1986 e non con quelle dell'art. 99.

Imposta di registro relativa a contratti di locazione

La registrazione di un contratto pluriennale di locazione ed il relativo pagamento dell'imposta di registro può essere realizzata:

a) una sola volta con riferimento all'intera durata prevista, b) per ciascun anno successivo, con rinnovo fino alla scadenza.

La Corte di Cassazione con la sentenza 22 febbraio 2002, n. 2550 ha trattato l'ipotesi di spese di registrazione di un contratto di locazione pluriennale, effettuata una sola volta con riferimento al corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

La spesa sostenuta ogni anno dovrà essere imputata al relativo esercizio; se, invece, la registrazione viene effettuata *una tantum* per tutta la durata del contratto, la relativa spesa andrà imputata all'anno in cui ha luogo l'esborso, anche se il pagamento riguarda più annualità.

9.9 L'imposta sul valore aggiunto tra i costi

Il decreto Iva prevede diverse situazioni nelle quali l'esercizio del diritto alla detrazione subisce delle limitazioni o è del tutto precluso.

Il ministero (ris. 19 gennaio 1980, n. 9/869) ha ipotizzato diversi comportamenti in relazione alle seguenti situazioni:

➤ **Indetraibilità oggettiva**

Si tratta di imposta istituzionalmente indeducibile per intero o per una parte del suo ammontare.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

L'art. 19-bis, c. 1, fissa l'esclusione, ovvero la riduzione della detrazione, per alcune tipologie di acquisto di beni e servizi tassativamente elencati.

Il caso classico è quello delle autovetture, ovvero il trattamento relativo alle somministrazioni in bar e ristoranti; tutte situazioni nelle quali l'imposta non ammessa in detrazione, in tutto o in parte, viene direttamente correlata al bene o al servizio acquisito.

L'indetraibilità deriva dalla natura del bene o servizio, ma anche dallo *status* del soggetto acquirente o committente, ad esempio nel caso che svolga un'attività esente; l'imposta rappresenta, in definitiva, parte del costo del bene o servizio cui si riferisce e come tale va contabilizzata.

Se l'Iva indetraibile si riferisce a costi capitalizzabili, concorre alla formazione dell'importo da assoggettare al processo di ammortamento, come prevede, l'art. 110 del Tuir a condizione che tale onere accessorio non elevi il costo al di sopra del valore recuperabile di uso del bene (dal punto di vista civilistico).

La stessa situazione si ripete per la fattispecie prevista all'art. 19, c. 4, sempre d.P.R. n. 633/1972: laddove si prevede che:

“per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione”.

La stessa situazione si ritrova con la disposizione, ex art. 36-bis del d.P.R. 633/1972, per i soggetti che realizzano attività esenti.

I contribuenti che, in presenza delle condizioni richieste dalla norma, esercitano tale opzione, devono considerare l'Iva assolta sugli acquisti integralmente indetraibile.

Anche in questa fattispecie, quindi, è possibile correlare in modo diretto l'imposta non detratta alla singola acquisizione di beni e servizi, per cui l'Iva non recuperabile, concorre ad integrare il costo originario, con modalità diverse in base alla natura dell'operazione.

L'imposta, pertanto:

- sarà patrimonializzata per l'acquisto di beni strumentali;
- influenzerà le valutazioni di magazzino per le merci;
- sarà deducibile integralmente o in misura proporzionale, per le spese generali e i servizi.

In contabilità:

Dare Impianti

Con capitalizzazione imponibile + Iva indetraibile

Avere Fornitori

Pro-rata di detraibilità

Si tratta dell'imposta parzialmente indeducibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti e il volume di affari complessivo.

I contribuenti che esercitano:

- sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione Iva;
- che attività che danno luogo ad operazioni esenti possono detrarre l'Iva assolta sugli acquisti sulla base del c.d. pro-rata di detraibilità, così come definito dall'art. 19, c. 5 del d.P.R. n. 633/1972.

“Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni ed il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis”.

Il comportamento da tenere è previsto dall'art. 19-bis per cui:

- durante l'anno va applicata, a titolo provvisorio, la percentuale di detrazione dell'anno precedente;
- alla fine del periodo si procede ad effettuare le operazioni di conguaglio;
- in caso di inizio attività mancando una situazione storica la percentuale viene determinata presuntivamente, salvo poi effettuare in ogni caso il conguaglio.

L'importo dell'Iva, per il quale non è ammessa la detraibilità, è determinato solo provvisoriamente ed è suscettibile di conguaglio in relazione al mutato rapporto tra operazioni esenti e volume di affari (ris. n. 9/1565 del 23 gennaio 1984); l'onere, computato in base alla percentuale provvisoria dell'esercizio precedente, ha le caratteristiche dell'"oggettiva determinabilità", poiché quantificato sulla base di un elemento certo, ancorché riguardante un periodo d'imposta precedente.

In questa ipotesi l'indeducibilità dell'Iva assume caratteristiche diverse dai casi precedenti, non potendo essere considerata come costo afferente alle singole operazioni di acquisto.

In realtà si tratta di una massa globale d'imposta Iva, determinata a fine anno in relazione al complesso delle operazioni poste in essere dall'impresa nel corso dell'esercizio;

l'indeducibilità dell'Iva, nell'ipotesi in esame, non è determinata dalla natura del singolo bene acquistato ovvero in funzione di singole operazioni.

L'onere, in questo caso, si collega per sua natura, all'intera gestione aziendale;

va considerato costo generale da portare in deduzione ai fini dell'imposizione diretta nell'esercizio di competenza, secondo le seguenti regole:

- se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare si applica il rapporto di detraibilità definitivo calcolato alla fine dell'anno: quindi, per il periodo X, viene portata in deduzione l'Iva non detratta per effetto del pro-rata come risulta dalla dichiarazione Iva relativa allo stesso periodo di imposta;
- se invece il periodo non coincide con l'anno solare si deve applicare il pro-rata provvisorio e l'importo dell'eventuale conguaglio sarà considerato sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta.

In contabilità

L'Iva indetraibile sulla base dell'applicazione del pro-rata costituisce, una spesa generale, da contabilizzare, nel conto economico, nella voce B.14) Oneri diversi di gestione, in considerazione del fatto che nasce dalla indetraibilità relativa a servizi o a beni sia di magazzino che ammortizzabili ma nel suo valore complessivo risulta correlata all'intera gestione aziendale.

PRASSI

.....

La **circolare n. 137 del 15 maggio 1997** sempre sul trattamento dell'Iva indetraibile, al punto 15.12, alla domanda intesa a conoscere se "l'importo non deducibile possa ritenersi imputabile al costo dell'unico acquisto effettuato nel corso del periodo d'imposta", la risposta è stata "l'Iva indetraibile, ai sensi del c. 3 dell'art. 19 del d.P.R. 633/72, in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti ed il volume d'affari, assume natura di costo generale e, in quanto tale, deducibile in base alla regola prevista, attualmente, dal c. 5 dell'art. 75 del Tuir.

Ciò ricordato, si ritiene, tuttavia, che tale impostazione di principio possa essere superata nella fattispecie prospettata. Infatti, tenendo presente che, ai sensi dell'art. 76, c. 1, lett. b) (oggi art. 109) del Tuir, si comprendono nel costo gli oneri accessori di diretta imputazione, deve ritenersi che, qualora in sede contabile sia possibile imputare direttamente l'Iva indetraibile ad uno specifico bene patrimoniale, tale impostazione non possa assumere rilevanza anche agli effetti fiscali".

La rettifica della detrazione L'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633/72 prevede l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione dell'Iva in caso di mutamenti di regime o di variazione della percentuale del pro-rata di detraibilità. Nel caso dei beni ammortizzabili, la norma stabilisce un periodo di monitoraggio di cinque anni. L'eventuale rettifica è quindi operata in ciascuno dei quattro anni successivi alla data di entrata in funzione del bene; per gli immobili il periodo di monitoraggio è, invece, di 10 anni.

R.M. n. 344/E/2002; nel caso in cui l'Iva indetraibile sia stata capitalizzata e quindi compresa nel costo di beni ammortizzabili, partecipando così alla determinazione delle relative quote di ammortamento, in caso di successiva rettifica del pro-rata, si attua la variazione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni stessi, per effetto della maggiore o minore Iva detratta, e quindi in via residuale di quella portata ad aumento dei costi.

R.M. n. 178/E/2009; viene affrontato il caso della rettifica operata a seguito di un'operazione di scissione. In particolare, si fa riferimento alla rettifica in aumento operata in sede di dichiarazione annuale Iva da cui emerge un credito Iva a favore della società beneficiaria dell'operazione, di provenienza dalle società scisse.

Le conseguenze possono essere:

- Nel caso di incremento del valore relativo all'Iva indetraibile, per la società si realizza l'incremento del costo di acquisizione dei beni ammortizzabili trasferiti, ovvero un onere diverso di gestione.
- La rettifica in positivo dell'Iva da detrarre, se l'Iva è stata capitalizzata, determina la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto del bene, in misura pari alla maggiore imposta detraibile.
- Nel caso di Iva indetraibile iscritta fra gli oneri diversi di gestione nella voce B.14 del conto economico, la beneficiaria registrerà una sopravvenienza attiva, da iscrivere nella voce E.21 del conto economico, nell'esercizio in cui viene effettuata la rettifica, sempre pari all'importo del maggior credito Iva determinato a causa della rettifica.

9.9.1 Imposta di bollo

Le nuove modalità di invio telematico o su supporto informatico degli atti all'Ufficio del registro delle imprese consente di liquidare la relativa imposta di bollo in modo virtuale (d.lgs. 17 maggio 2002, n. 127).

La procedura:

- 1) presentazione iniziale all'Agenzia delle entrate competente, di una dichiarazione con l'indicazione del numero presunto degli atti che potranno essere presentati all'Ufficio del registro delle imprese durante l'anno;
- 2) liquidazione provvisoria, da parte dell'Ufficio, dell'imposta dovuta per il periodo compreso tra la data di presentazione della dichiarazione ed il 31 dicembre;

In contabilità Dare Credito per bolli virtuali

Liquidazione provvisoria

Avere Banca c/c

Dare Oneri diversi di gestione

Utilizzo

Avere Credito per bolli virtuali

3) dichiarazione, entro il mese di gennaio, dell'anno successivo, del numero degli atti effettivamente emessi nell'anno precedente, per cui si potrà avere:

Se l'imposta dovuta è superiore a quella liquidata in via provvisoria la differenza sarà pagata nell'anno successivo:

Dare Oneri diversi di gestione

Avere Credito per bolli virtuali

Avere Debiti tributari

Se l'imposta dovuta è inferiore a quella liquidata in via provvisoria e pertanto la differenza risulta a credito per l'anno successivo:

Dare Oneri diversi di gestione

Dare Crediti tributari

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Avere Credito per bolli virtuali

Alla chiusura del bilancio, solo la parte effettivamente utilizzata di bolli virtuali sarà rilevata, per competenza, tra gli oneri diversi di gestione del conto economico.

9.10 Imposte derivanti da accertamenti fiscali

La previsione è contenuta nell'art. 99, c. 2 del Tuir:

“Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondenti alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie”.

Secondo l'OIC n. 19, i debiti tributari per accertamenti probabili o per contenziosi in corso devono essere accantonati al fondo imposte, sulla base di una valutazione tecnica del presumibile esito degli stessi. In caso di accertamento, contestato con presentazione di ricorso la valutazione dell'accantonamento da operare o stanziare al fondo per imposte, va determinata utilizzando i criteri generali di redazione del bilancio, e cioè competenza e prudenza.

La notifica dell'avviso di accertamento fa sorgere in capo al contribuente verificato un debito tributario soltanto probabile o comunque di ammontare indeterminato, in caso di impugnazione.

Tali accantonamenti sono, quindi, destinati a coprire eventuali debiti tributari futuri, di esistenza probabile, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati.

Il P.C. n. 19, par. C.III, prevede che “il fondo per imposte deve accogliere solo le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati;

comprende quindi i debiti tributari per accertamenti probabili o contenziosi in corso, che devono essere valutati al presumibile esito degli stessi”.

Nel Documento interpretativo 1 del CNCD al punto E.g) è altresì previsto che l'accantonamento al fondo debba comprendere anche eventuali sanzioni addebitate in seguito all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, oltre agli interessi, quali oneri accessori all'imposta.

La contropartita contabile di tale fondo consiste in un accantonamento da iscriversi al conto economico (Voce – Oneri straordinari, imposte relative a esercizi precedenti), come prevede il citato documento interpretativo.

Gli accantonamenti al fondo imposte vanno stanziati in base alla valutazione del presumibile esito del contenzioso; per un importo comprensivo delle imposte accertate, delle sanzioni e degli interessi passivi, anche limitatamente alla parte della pretesa tributaria che si ritiene dovuta.

Per gli accertamenti relativi agli anni precedenti sono interessate alla rilevazione, le seguenti poste:

Dare Accantonamenti imposte e tasse es. prec. (voce E.21 - del conto economico)

Avere Fondo imposte e tasse (voce B.2 - Passivo dello stato patrimoniale)

Se invece l'azienda non si oppone all'accertamento, si concretizza immediatamente un debito tributario per l'importo accertato.

La rilevazione sarà:

Dare Imposte e tasse es. prec. (voce E.21 - C.E.)

Avere Debiti tributari (voce D.12 - Passivo S.P.) ...

Gli accantonamenti per maggiori imposte accertate sono deducibili secondo le regole dell'art. 99, comma 2, del Tuir, con esclusione delle imposte di cui al comma 1 per le quali è prevista la indeducibilità (imposte sui redditi nonché imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa); quindi non sono mai deducibili gli accantonamenti per imposte, relative all'Irpef, all'Ires, all'Irap, all'Ici;

relativamente all'Iva con eccezione dell'ipotesi di cui l'imposta sia interamente o parzialmente indetraibile.

Per contro, potranno essere portati in deduzione gli accantonamenti relativi alle cd.

“altre imposte” non definitivamente accertate, con riferimento all'imposta di bollo, all'imposta di registro e alle imposte sostitutive di tasse ed imposte indirette.

La deducibilità ex art. 99 del Tuir trova applicazione con riferimento alla sola imposta accertata, con esclusione delle sanzioni e degli interessi risultanti dal verbale di accertamento.

➤ **Utilizzo del fondo**

Alla conclusione della vicenda si possono generare differenze con l'accantonamento a seconda che:

a) Il Fondo si dimostri non sufficiente; nell'ipotesi in cui l'ammontare accantonato nel fondo risulti inferiore rispetto alle somme effettivamente dovute all'erario, per la differenza si rileverà un onere straordinario per imposte relative a esercizi precedenti alla voce E.21) del conto economico:

Dare Fondo imposte e tasse (voce B.2 - Passivo S.P.)

Dare Imposte e tasse es. prec. (voce E.21 - C.E.)

Avere Debiti tributari (voce D.12 - Passivo SP)

b) Il Fondo si dimostri esuberante; in questo caso per la differenza sorgerà un provento straordinario, trattandosi di una sopravvenienza attiva generata da errori di rilevazione di precedenti esercizi:

Dare Fondo imposte e tasse *Avere* Debiti tributari (voce D.12 - Passivo S.P.)

Avere Sopravvenienza attiva (voce E.20 - C.E.)

➤ **Ai fini Irap**

L'ammontare dell'imposta relativa ad esercizi precedenti, risultante dall'avviso di accertamento, deve essere imputata sempre alla voce E.21) del conto economico (Oneri straordinari, imposte relative a esercizi precedenti); per il calcolo della base imponibile Irap, non assumono rilevanza i proventi e gli oneri straordinari di cui alle voci E.20) ed E.21) dello schema di conto economico.

➤ **Interessi**

Gli interessi passivi risultanti dall'accertamento dell'Amministrazione finanziaria sono deducibili dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 96 del Tuir e non dell'art. 99.

R.M. 9 novembre 2001, n. 178/E: viene osservato che l'art. 63 del Tuir (oggi art. 96) non pone alcun limite alla deducibilità degli interessi passivi in funzione dell'evento cui gli stessi sono collegati ovvero in funzione della natura dell'onere cui essi sono accessori.

La relazione illustrativa del Tuir evidenzia il principio per cui rientrano nell'accezione di interessi passivi anche le somme corrisposte a norma del decreto n. 602 – tra le quali rientrano, per esempio, anche gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 20, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – in quanto appare indubbia la loro natura di interessi passivi, ancorché accessori all'imposta (vedi il cap. 8 – Interessi passivi).

Le norme relative agli interessi riconoscono l'autonomia degli interessi passivi, per cui la loro "deducibilità deve essere de terminata solo applicando le modalità di calcolo dettate dall'art. 96 – al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilità del costo al quale sono collegati".

In ordine al momento in cui gli interessi hanno rilievo il riferimento è al deposito della sentenza di primo grado, che ha efficacia provvisoriamente esecutiva.

In base alla sentenza si potrà verificare:

1. Annullamento dell'avviso di accertamento impugnato.

Il Fondo imposte per contenzioso dovrà essere stornato per un importo pari agli interessi stanziati, rilevando, come contropartita, alla voce E.20) del conto economico, una sopravvenienza attiva.

La scrittura contabile relativa ai soli interessi sarà, dunque, la seguente:

Dare Fondo imposte per contenzioso *Avere* Sopravvenienze attive La sopravvenienza non concorre a formare il reddito imponibile, se l'accantonamento relativo non è stato dedotto.

2. Sentenza di condanna al pagamento dell'intera imposta accertata. In tal caso, dovrà essere utilizzato il Fondo imposte per contenzioso rilevando per la differenza una sopravvenienza passiva deducibile ai sensi dell'art. 109, c. 1 del Tuir.

La scrittura contabile relativa ai soli interessi sarà la seguente:

Dare Fondo imposte per contenzioso (B.2 - Passivo dello stato patrimoniale)

Dare Sopravvenienze passive (E.21 - Conto economico)

Avere Debiti tributari (D.12 - Passivo dello stato patrimoniale)

In sede di dichiarazioni dei redditi dovrà essere effettuata una variazione in diminuzione, di importo pari alla quota di interessi in precedenza accantonata al suddetto fondo e non dedotta per ragioni di competenza.

Nel gioco contabile rientrano anche le imposte anticipate eventualmente appostate.

Sono evidenti le impostazioni contabili nel caso che il giudizio di primo grado termini con l'emanazione di una sentenza di condanna parziale.

9.11 L'auto: i costi e le spese correlate

➤ **Normativa di riferimento** L'art. 164 del Tuir si interessa "a taluni mezzi a motore". Per quanto riguarda il parco autoveicoli, la norma fa riferimento a:

a) *autovetture*: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente (art. 54, lett. a), del d.lgs. n. 285/1992 – codice della strada);

b) *autocaravan*: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo compreso il conducente (art. 54, lett. m), del d.lgs. n. 285/1992 – codice della strada);

c) *ciclomotori*: veicoli a motore a due o tre ruote di cilindrata non superiore a 50 cm³ se termico, sviluppati una velocità su strada fino a 40 km/h, con sedile monoposto che non consente il trasporto di altra persona oltre il conducente;

d) *motocicli*: veicoli a motore a due ruote, rientranti nella più ampia categoria dei motoveicoli, destinati al trasporto di persone, in numero non superiore a due compreso il conducente.

➤ **L'utilizzo della vettura: le regole di deducibilità**

La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore è previsto, in funzione dell'utilizzo del bene da parte dell'impresa.

Dal medesimo articolo 164 del Tuir i mezzi di trasporto a motore sono divisi in tre gruppi:

1. i mezzi di trasporto destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa e i veicoli a uso pubblico (sono compresi gli aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, autovetture e autocaravan di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del codice della strada o autovetture adibite al servizio taxi).

È prevista la deducibilità integrale relativa agli autoveicoli che sono strumenti per l'attività di impresa ovvero nel caso che i beni siano adibiti ad uso pubblico.

Il concetto di "esclusività strumentale" è applicato dall'A.F. con interpretazione restrittiva;

2. le auto aziendali, ovvero i mezzi di trasporto diversi da "quelli utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa";

3. i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.

Le nuove regole per la deducibilità dei beni parte rispettivamente dai gruppi 2 e 3

L'articolo 164 del Tuir fissa la deducibilità in misura forfetaria.

La legge n. 92 del 28 giugno 2012, art. 4, co. 72 ha modificato le due percentuali forfettarie di base:

– "ordinaria", per autovetture ad uso di imprese (anche professionisti); la misura delle deduzione passa dal 40% al **27,5%**. Il limite di rilevanza del costo del veicolo è stato confermato ad euro 18.076;

– autovetture date in utilizzo promiscuo ai dipendenti; la deducibilità dei costi scende dal 90% al **70%**; in questo caso non è previsto un limite superiore alla rilevanza del costo del veicolo.

La successiva legge di stabilità 2013 (L. n. 228 del 24 dicembre 2012, art. 1, comma 501) ha previsto un'ulteriore contrazione della rilevanza fiscale, che è previsto solo per la situazione sub 2 per cui la % di deducibilità scende dal 27,5% al 20%.

Le percentuali riguardano sia il costo di acquisizione della vettura (ammortamenti, nel caso di acquisti, canoni di *leasing* e canoni di noleggio), che delle spese di gestione (carburanti, manutenzioni, pneumatici, assicurazione, tassa di circolazione, ecc.).

Le voci di costo soggette alla limitazione

Tipologia dei costi

	Deducibilità
Acquisto	{ 20% su un costo massimo di € 18.075,99
Noleggio	
<i>Leasing</i>	
Spese carburanti	{ 20% del costo sostenuto
Pedaggio autostradale	
Spese di manutenzione	
Lavaggio	
Parcheggio	
Bollo ed assicurazione	

La circolare n. 137 del 15 maggio 1997 spiega il significato della voce spese d'impiego, cioè delle spese necessarie per l'utilizzo del bene.

➤ **Agenti di commercio** Nessuna modifica per le auto utilizzate dagli agenti di commercio nell'ambito della loro attività; è stata mantenuta la percentuale di deduzione dell'80% con limite più alto per quanto riguarda il costo del veicolo di euro 25.822,84.

Sintesi

	<i>Ante L. n. 92/2012</i>	<i>Post L. n. 92/2012 *</i>	<i>Legge di stabilità</i>
Autovetture	40% (MAX € 18.076)	27,5% (MAX € 18.076)	20% * (MAX € 18.076)
Agenti e rappresentanti	80% (MAX € 25.822,84)	80% (MAX € 25.822,84)	80% (MAX € 25.822,84)
Uso promiscuo al dipendente	90%	70% *	70%

* **Decorrenza della modifica** Le nuove misure hanno decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento; per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dal 2013.

Leasing

Anche ai contratti in *leasing* si applicano i limiti di deducibilità relativi alla tipologia di automezzo avendo riguardo al costo del medesimo come sostenuto dalla società di *leasing*, in simmetria con il percorso seguito in fase di acquisto.

La deducibilità secondo le percentuali ricordate non riguarda solo la quota capitale del canone, ma anche la quota interessi che è, in sostanza, esclusa dall'applicazione dell'articolo 96 del Tuir. Nella circolare n. 47/E/2008, l'Agenzia, infatti, ha affermato che tra i componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore di cui all'art. 164 del Tuir rientrano anche gli interessi passivi sostenuti in relazione a finanziamenti contratti per l'acquisto di tali mezzi. Ai detti interessi non risulta, pertanto, applicabile la disciplina dell'articolo 96 del Tuir.

Per quanto riguarda il *leasing*, l'art. 102, comma 7, del Tuir stabilisce che: "La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96".

Rispetto al pronunciamento di cui alla circ. n. 47/E/2008, si constata la differenza di trattamento fiscale degli interessi da *leasing* rispetto a quelli derivanti da finanziamento diretto. Ad esempio, per l'acquisizione in locazione finanziaria di un automezzo strumentale (autocarro) gli interessi sarebbero soggetti all'art. 96 del Tuir, mentre per l'acquisto in proprietà dello stesso mezzo, gli oneri finanziari sarebbero, invece, completamente deducibili. Si dovrebbe perseguire l'equivalenza delle due soluzioni, per cui gli interessi passivi riferibili agli autoveicoli, seppure non derivanti da contratti di *leasing*, non dovrebbero essere assoggettati alla disciplina dell'art. 164, ma a quella dell'art. 96.

Cessione auto

In caso di cessione del veicolo i contribuenti dovranno tenere conto, ai fini della determinazione degli effetti fiscali, della tassazione delle plusvalenze e della deduzione delle minusvalenze, del cambio della percentuale di detrazione avvenuto nel corso del periodo pluriennale di utilizzo del bene, così come dispone l'art. 164 del Tuir, co. 2.

In caso di plusvalenze occorre distinguere, in funzione delle diverse situazioni successive al dopo riscatto del bene già in locazione finanziaria:

a) Nell'ipotesi di cessione di un automezzo (cui si applica l'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir) riscattato a seguito di un contratto di *leasing* ceduto nello stesso periodo d'imposta del riscatto, in assenza di quote di ammortamento pregresse a cui far riferimento, la plusvalenza realizzata assume rilevanza fiscale nella misura pari al rapporto tra ammontare dei canoni dedotti e ammontare complessivo dei canoni dovuti.

b) Nel caso, invece, di un'autovettura ceduta in un periodo d'imposta successivo a quello del riscatto, l'Agenzia delle entrate ritiene che la percentuale di deduzione dei canoni diviene irrilevante ed è necessario applicare in modo letterale la disposizione recata dal comma 2 dell'articolo 164 del Tuir. Alla fine del periodo d'imposta in cui è avvenuto il riscatto, il veicolo è entrato nel piano di ammortamento, per cui la plusvalenza imponibile sarà determinata rapportando esclusivamente la quota di ammortamento dedotta con la quota di ammortamento stanziata a conto economico. Da questa interpretazione si realizza un diverso trattamento per l'autovettura ceduta nel periodo successivo a quello del riscatto.

Noleggjo

I limiti di deduzione sono espressi in valore assoluto e non in % nelle misure di seguito esposte:

- euro 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan;
- euro 774,69 per i motocicli;
- euro 413,17 per i ciclomotori.

Le limitazioni non riguardano i rimborsi per trasferte disciplinati da una norma specifica – art. 95, co. 3, d.P.R. 917/1986; stesso trattamento per i costi dei pedaggi autostradali e i costi per parcheggi trattandosi di spese di viaggio sostenute a fronte di specifiche trasferte, che riguardano l'impiego del mezzo di trasporto.

Le % di deduzione con riferimento comune al 20% di deducibilità

In base al nuovo coefficiente di deducibilità viene evidenziato il limite minimo del costo rispetto al quale si configura la deducibilità.

Autovetture in proprietà	} 20%
Autovetture in <i>leasing</i>	
Autovetture in noleggio	
	su € 18.075,99
	su € 3.615,20

I limiti massimi per i canoni di locazione e di noleggio sono riferiti ad un periodo di utilizzo dei beni corrispondente a dodici mesi; nel caso in cui il contratto di locazione o di noleggio abbia inizio nel corso del periodo di imposta ovvero nel caso di periodo di imposta di durata diversa da dodici mesi dovrà effettuarsi il ragguglio dei limiti stessi. In sostanza, il limite di euro 3.615,20 per un'autovettura è valido per un noleggio di dodici mesi; se la durata è di soli 8 mesi il limite è di euro 2.410,13 (otto dodicesimi di 3.615,20).

I limiti sopra indicati possono essere variati, con apposito decreto ministeriale, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente.

Noleggio full service

I limiti prima indicati devono essere considerati al netto dei costi riferibili alle prestazioni accessorie (quali, ad esempio, manutenzione ordinaria, restituzione della vettura in caso di guasto, assicurazione, tassa di possesso, ecc.), a condizione che la quota parte del canone di noleggio full service, riferibile alle prestazioni accessorie, sia specificamente indicato.

Solo la quota parte del canone di noleggio così strutturata (riferibile alle prestazioni accessorie) è deducibile secondo le regole fiscali proprie. In mancanza, la tariffa corrisposta dovrà essere considerata unitariamente e rileverà per intero ai fini del raggiungimento del limite fissato delle norme.

Circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E: è stato sostenuto che, trattandosi di contratti misti, nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula, il trattamento fiscale deve essere valutato con riferimento a quanto stabilito per il noleggio ordinario di veicoli a motore: pertanto il limite di spesa stabilito dalla norma deve essere considerato al netto dei costi riferibili alle prestazioni accessorie previste dal contratto, a condizione che nel contratto sia indicata la quota di canone riferita al noleggio, depurata delle spese per i servizi accessori consessi.

Acquisizione di autovettura mediante contratto di noleggio con formula full renting service, da parte di un'impresa

Durata del periodo di noleggio: 150 giorni

Costo di noleggio: euro 7.000

Costo di noleggio depurato dai servizi accessori: euro 5.000

Quota canone deducibile quale spese di noleggio autovettura

$$\frac{3.615,20}{365} \times 150 = 1.485,70$$

$$1.485,70 \times 20\% = 297,14$$

A tanto si deve aggiungere la quota di canone deducibile a titolo di spese per servizi accessori:

$$2.000 \times 20\% = 400,00$$

In totale la deduzione è consentita per $297,14 + 400,00 = 697,14$

9.11.1 Auto in uso promiscuo ai dipendenti La deducibilità dei costi dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti di cui all'art. 164, comma 1, lett. b-bis), d.P.R. n. 917/1986, è così realizzata:

- in capo al dipendente; si rileva un *fringe benefit* (art. 51, co. 4 del Tuir) pari al 30% dell'importo che corrisponde a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto degli importi eventualmente trattenuti al dipendente;
- per l'azienda; le spese e gli altri componenti negativi deducibili in misura pari al 70% del loro ammontare, secondo quanto previsto dall'art. 164, del d.P.R. n. 917/1986.

Il nuovo limite percentuale di deducibilità per le imprese si applica dal 2013.

	Limite deducibilità 2012	Limite deducibilità 2013
Autovettura concessa in uso promiscuo a dipendenti	90% delle spese	70% delle spese

Si considera dato in uso promiscuo al dipendente, per la maggior parte del periodo di imposta, il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro; l'utilizzo, pertanto, non deve essere continuativo; ed in ogni caso deve risultare da specifica clausola del contratto di lavoro con il dipendente. In ordine al periodo di possesso del veicolo l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 326/E/1997 ha precisato che l'importo da far concorrere alla formazione del reddito deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo, al netto delle somme che eventualmente sono corrisposte dal dipendente per l'utilizzo del veicolo.

9.11.2 Auto in uso promiscuo a collaboratori/amministratori

Con le circolari n. 5/E/2001 e n. 57/E/2001 è stata negata la piena deducibilità dei costi relativi ai veicoli concessi in uso ai collaboratori, e, in special modo, agli amministratori.

Motivo: la legge n. 342/2000, in sede di riforma del trattamento fiscale dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ha previsto per i veicoli concessi loro in uso l'applicazione delle disposizioni della lettera b) della norma citata; quindi non riconoscendo la deducibilità integrale dei costi.

La conferma è stata data dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/E/2007 laddove in riferimento all'uso promiscuo per l'amministratore, è stato precisato che l'ammontare del *fringe benefit* che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per l'impresa, ai sensi dell'art. 95 del Tuir, fino a concorrenza delle spese sostenute dalle stesse.

Pertanto in caso di assegnazione dell'autovettura in uso promiscuo all'amministratore di una società, si realizza la deduzione di un importo pari al *fringe benefit* come spesa per prestazione di lavoro, mentre le spese eccedenti sono deducibili in misura pari al 20%.

I dipendenti che rivestono, per lo stesso periodo, la carica di amministratore, se nel contratto di lavoro è prevista questa facoltà, ad es. relativamente ad una società controllata, laddove l'incarico faccia parte dei compiti istituzionali del rapporto di lavoro, i redditi percepiti in relazione a tale qualità rientrano nella tassazione di lavoro dipendente.

Estratto dal libro “Contabilità fiscale e bilancio d’esercizio”
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

Premessa

1 Il bilancio d’esercizio

2 I ricavi - Classificazione

3 Le plusvalenze

4 Sopravvenienze attive e passive

5 Acquisto di beni e servizi

6 Costo dipendenti

7 I rapporti di collaborazione

8 Interessi passivi

9 Spese generali, oneri fiscali

10 Ammortamenti e costi relativi ai beni materiali

11 Ammortamento dei beni immateriali/oneri pluriennali

Parte Prima – I beni immateriali

Parte Seconda – Gli oneri pluriennali

12 Le rimanenze: merci, materie prime e prodotti finiti

13 Le opere, le forniture ed i servizi di durata ultrannuale

14 Leasing

15 I crediti commerciali

16 Operazioni in valuta

17 Partecipazioni

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

17 giugno 2013

di Carlo Oneto

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente