

dell'impresa.

Le singole leggi che disciplinano i contributi possono prevedere deroghe.

INCASSO RATEALE - Nel caso in cui il contributo (tassabile per cassa) ancorché assegnato, venga erogato ratealmente, la scelta della modalità di tassazione deve effettuarsi in ciascuno degli esercizi di incasso, ricordando che il regime di tassazione prescelto per una rata non è vincolante per le successive (in quanto non disposto dall'art. 88.3).

CREDITO DI IMPOSTA - Qualora il contributo sia erogato mediante il riconoscimento di uno specifico credito di imposta, lo stesso si considera incassato nel momento e nella misura in cui il credito è utilizzato per il pagamento delle imposte.

RISPARMIO ENERGETICO - La Risoluzione n. 3/E/2010 prevede il divieto di cumulo degli incentivi attivati dallo Stato con ulteriori contributi comunitari, regionali o locali. In particolare la detrazione del 55% delle spese sostenute per la riqualificazione energetica non è cumulabile con eventuali incentivi riconosciuti, per gli stessi interventi, dalla comunità europea, dalle regioni o dagli enti locali.

RIMBORSO CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Il rimborso totale o parziale di contributi già contabilizzati in precedenti esercizi dà luogo a sopravvenienze passive. Ipotizziamo un contributo di € 100,00 incassato nel 2007: € 50,00 sono state accantonate a riserva in sospensione di imposta e € 50,00 sono in corso di tassazione per 1/5 in 5 esercizi (già tassati gli anni 2007 e 2008). Nel 2009 il contribuente ha dovuto rimborsare € 25,00.

La restituzione comporta la riduzione della riserva in sospensione di imposta per metà dell'importo restituito (€ 12,5). La restante metà sarà suddivisa in cinque quote pari a € 2,5 ciascuna. Nel 2009 andrà rilevata una sopravvenienza passiva di € 5 (€ 2,5 per ciascun anno chiuso, 2007 e 2008); l'importo annuo da assoggettare a tassazione per gli anni 2009, 2010 e 2011 sarà invece ridotto da € 10 a € 7,5 (C.M. 17.5.00 n. 98/E).

COPERTURA RISCHI DI CAMBIO

Vedi § Rischi di cambio

COSTI: DEDUCIBILITA' - Artt. 83 / 109 / 110 / 167 / 168

Principio ispiratore di tutte le nuove norme è quello della eliminazione in bilancio delle interferenze fiscali; abrogato l'art. 2426.2 che consentiva di effettuare rettifiche in applicazione di norme tributarie, i costi sono iscrivibili secondo la disciplina civilistica. Le rettifiche fiscali si fanno in Unico.

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

- **competenza**, quanto al tempo (art. 109.1). La Cass. con sent. n. 15981 del 14.11.02 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 Cass. con sentenza n. 10062 dell'1.8.00 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 Cass. con sentenze nn. 5302 e 5305 del 9.4.01 ha confermato l'inefficacia probatoria e quindi la **indeducibilità** delle fatture e parcelle con **descrizioni troppo generiche**, per mancanza di inerenza.

Iscrizione costi in bilancio: di regola i costi sono deducibili solo se **imputati a c.e** (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: con l'abrogazione del quadro EC viene rinforzato il principio di derivazione, in ba-

se al quale 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. 102.4) non può prescindere dall'inserimento dell'intera quota di ammortamento a conto economico (comportamento critico 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.

Onere della prova - Spetta all'Ufficio provare i componenti attivi del maggiore imponibile; spetta al contribuente documentare che i costi esistono e sono inerenti all'attività dell'impresa (Cass. n. 9894 del 11.10.97).

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 deducibili 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 - Vedi § Ricavi

Costi di attività illecite - La C.A.E. n. 42 del 26.9.2005 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'indeducibilità dei costi nell'ipotesi in cui l'attività svolta dal contribuente abbia una connotazione ai fini penali.

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.

Costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati a medici, veterinari e farmacisti - Vedi § Costi ad utilizzazione pluriennale.

Costi indeducibili se manca comunicazione - Vedi § Comunicazioni all'A.E.

Imprese di nuova costituzione - Vedi Costi ad utilizzazione pluriennale.

I **costi dei professionisti** sono civilisticamente deducibili nell'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 (Cass. 2.5.97 n. 3809).

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio - Vedi § con uguale titolo in ordine alfabetico.

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

Norma di comportamento n. 135/98: 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).

Costi di ripristino di cave o discariche - Vedi § Immobilizzazioni