

NOTA INFORMATIVA N. 6/2019

DEDUCIBILITA' DEI COSTI A SEGUITO DI FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Non sono fiscalmente deducibili i costi imputati al conto economico ed aventi natura di accantonamenti, anche se definiti nei primi mesi dell'esercizio successivo.

Come noto, alle società che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, diverse dalle microimprese, si applicano i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili (art. 83, Tuir, come modificato dall'articolo 13-bis del D.L. n. 244/2016).

Conseguentemente, non sono applicabili a tali soggetti le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 del Tuir, che subordina il concorso alla formazione del reddito d'impresa dei componenti positivi e negativi al requisito di certezza e determinabilità oggettiva (co.1) e, per l'individuazione dell'esercizio di competenza, fa riferimento alle risultanze giuridico-formali della consegna o spedizione per le cessioni di beni (co.2).

Trattasi del c.d. principio di derivazione rafforzata delle regole di competenza fiscale da quelle stabilite dai principi contabili, fermo restando che i costi imputati al conto economico che non hanno avuto quale contropartita l'iscrizione di un debito (corrispondente a un'obbligazione certa nell'an e nel quantum) hanno natura di accantonamento e, dunque, ai sensi dell'art. 107, co. 4, del Tuir non sono deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa (a meno che non rientrino tra le fattispecie per cui tale articolo ammette specificamente la deduzione) fino a che non acquisiscano la natura di debito.

In relazione alla deducibilità degli importi che sono iscritti in bilancio sulla base di fatti intervenuti successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, occorre risalire alla qualificazione ad essi attribuibile in bilancio. Ci si riferisce, in particolare, ai fatti negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle passività contabili in conformità al postulato della competenza, come per esempio:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- l'avveramento di una condizione (es. raggiungimento di un determinato quantitativo di ordini) a cui era subordinata una parte delle commissioni spettanti ad un agente.

In sede di chiusura di bilancio gli importi (iscritti a fronte della causa legale o in corrispondenza delle provvigioni maturate) sono considerati passività potenziali, e quindi accantonamenti ai sensi dell'OIC 31, conseguenti a situazioni già esistenti a tale data, ma caratterizzate da uno stato di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi successivi a tale data.

I fatti che si verificano successivamente alla chiusura dell'esercizio non possono portare all'iscrizione in bilancio di un debito (ossia un'obbligazione di pagare un importo fisso o determinabile) che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo. Secondo l'OIC 29, un fatto successivo può solo portare solo ad un aggiornamento delle stime di valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto in base alle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio (documento di ricerca "La fiscalità delle imprese OIC Adopter", CNDCEC, aprile 2018).

Di conseguenza, la definizione nel corso del 2019 di una causa legale che ha originato l'accantonamento di un fondo per rischi ed oneri al 31 dicembre 2018, comporta l'adeguamento della stima effettuata al data del bilancio in base alla definizione intervenuta, ma il relativo onere

va riclassificato come debito, e quindi dedotto fiscalmente, unicamente nell'esercizio 2019. Al contrario, un importo stimato a fronte di una fattura da ricevere costituisce un'obbligazione di pagamento (quindi debito, non passività potenziale) anche se dovesse essere quantificato con certezza nell'esercizio successivo.

Un'ulteriore fattispecie su cui è recentemente intervenuta l'Agenzia delle entrate (risposta ad interpello 9.1.2019, n.1) è quella relativa ai bonus ai dipendenti, per i quali può valere la seguente regola:

- se i criteri per la determinazione della remunerazione variabile sono stati fissati entro la data di chiusura dell'esercizio (es. una determinata percentuale sull'utile lordo o un parametro sulle ore lavorate), gli importi imputati a bilancio sono qualificati quali obbligazione di corrispondere il premio, deducibile nell'esercizio di competenza, per quanto necessariamente determinato a consuntivo dopo la chiusura dell'esercizio (similmente alle fatture da ricevere);
- se invece alla data di chiusura dell'esercizio mancano o sono determinati provvisoriamente i criteri di determinazione del bonus o il diritto alla remunerazione è ancora condizionato al verificarsi di ulteriori eventi o adempimenti procedurali, il costo (anche se contabilizzato in contropartita di un debito), ha natura di accantonamento e, come tale, deducibile solo nell'esercizio successivo.

18 gennaio 2019