

## ACCERTAMENTO

### **La deducibilità dei costi neri correlati a ricavi non imputati al Conto economico**

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

## L'APPELLO TRIBUTARIO: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 109, comma 4, lettera b\), ultimo periodo, Tuir](#) prevede che “**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**”.

Tale norma rappresenta una **deroga** al principio generale secondo cui i costi sono ammessi in deduzione dal reddito d'impresa solo se imputati al Conto economico dell'esercizio di competenza ([articolo 109, comma 4, primo periodo, Tuir](#)).

L'effetto di questa disposizione è quello di rendere **deducibili i costi correlati a ricavi non annotati nelle scritture contabili** (e ripresi a tassazione nell'ambito di una **verifica fiscale**), a condizione che risultino **certi e precisi**.

La formulazione della norma non è felicissima in quanto non è chiaro se l'inciso “**che pur risultando imputati al Conto economico concorrono a formare il reddito**” sia riferito alle spese e agli oneri ovvero ai ricavi e gli altri proventi: tuttavia la dottrina maggioritaria è concorde nel ritenere che tale locuzione si riferisca ai ricavi, in quanto se fosse riferita ai costi contrasterebbe con il principio generale sopra richiamato in base al quale **i costi sono deducibili solo se imputati nel Conto economico dell'esercizio di competenza**.

Per quanto riguarda la **ripartizione dell'onere probatorio** la giurisprudenza è consolidata nel ritenere che la prova del sostenimento dei costi correlati ai ricavi non imputati al Conto economico **spetti al contribuente** ([Corte di Cassazione, sentenza n. 4218/2006](#) e [Corte di Cassazione, sentenza n. 18401/2018](#)).

Tale prova, che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili, deve essere

corroborata dagli elementi di **certezza e precisione** previsti dall'[articolo 109, comma 4, lettera b\), ultimo periodo, Tuir.](#)

Ad avviso della Corte di Cassazione:

- “la «certezza e precisione» richieste dalla norma non sono infatti declinabili interpretativamente come una **regola di esclusione probatoria**, ma come una **regola di giudizio** ossia, rivolgendosi prima all'amministrazione e poi nella eventuale dimensione processuale, al giudice, i due concetti normativi indicano la necessità di un **rigore particolare nella valutazione della prova dei costi "neri"** ai fini della loro deducibilità, ma appunto **non escludono che tale prova possa essere raggiunta anche mediante prove presuntive**” ([Corte di Cassazione, sentenza n. 14990/2020](#))
- “**nella prova per presunzioni non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile**, secondo un criterio di normalità, ovvero che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, la cui sequenza e ricorrenza possano verificarsi secondo regole di esperienza. Il giudice che ricorra alle presunzioni, nel risalire dal fatto noto a quello ignoto, deve rendere apprezzabili i passaggi logici posti a base del proprio convincimento” ([Corte di Cassazione, sentenza n. 14762/2019](#)).

Quindi sulla base della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione:

- la **deduzione dei costi neri (correlati a ricavi neri)** è ammessa solo se ne viene provata la certezza e precisione. **La produzione di tale prova è posta a carico del contribuente;**
- la prova della certezza e precisione può essere fornita, oltre che mediante prove documentali, anche mediante **prove presuntive**.

**L'onere probatorio posto a carico del contribuente deve mirare a dimostrare la connessione diretta e inequivocabile tra il costo sostenuto e il relativo titolo produttivo di effetti giuridici al termine dell'esercizio (sia pur suscettibile di variazioni in futuro), pertanto l'elemento reddituale deve essere collegato ad una situazione giuridica definita.**

Tale relazione, come detto, può essere dimostrata sia su base documentale sia su base presuntiva.

In tema di prova documentale di costi neri, la Guardia di Finanza con la **circolare 336701/2014** ha implementato alcune istruzioni di carattere operativo precedentemente diramate con la **circolare 1/2008**.

Ad avviso dei militari, i documenti che possono conferire certezza e precisione ai costi non imputati al Conto economico possono suddividersi in:

- **costi risultanti da documenti di natura fiscale;**
- **costi risultanti da documenti di natura extra fiscale.**

In relazione al primo punto la Guardia di Finanza reputa deducibili i costi, le spese e gli altri oneri risultanti da **regolari documenti fiscali attestanti acquisti di beni e servizi inerenti all'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, chiaramente ed inequivocabilmente a questa riferibili, riportati o meno nella contabilità.

Per quanto riguarda la documentazione diversa da quella prevista dalle norme fiscali, la Guardia di Finanza attribuisce rilievo soltanto a quella che, pur avendo natura extra-contabile, risulti dotata di un **certo grado di attendibilità oltre che formata precedentemente all'avvio delle operazioni ispettive**.

In particolare, la Guardia di Finanza ritiene che **possano essere dedotti dal reddito d'impresa quei costi dimostrati da documenti**:

- **provenienti da Amministrazioni pubbliche, da soggetti addetti a funzioni certificative - quali notai, avvocati, ecc. - ovvero da terzi qualificati formalmente interessati a rapporti commerciali o contrattuali con il contribuente, ivi compresi trasporti di materie prime o merci e movimentazioni di magazzino, con esclusione di semplici dichiarazioni di parte o scritture private;**
- **relativi ad operazioni attinenti a titoli di credito in genere, quali assegni o moduli bancari da cui risulti l'effettuazione di pagamenti, oppure cambiali.**