

La sopravvenienza passiva non è uno strumento per aggirare il principio di competenza economica

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 15 Febbraio 2016

un componente negativo non può essere dedotto in esercizio diverso da quello di competenza utilizzando la voce 'sopravvenienza passiva' solo perché nell'esercizio non poteva essere documentato: attenzione a calcolare correttamente il reddito d'impresa secondo i principi del Testo Unico che dettano le norme sulla competenza economica

Un componente negativo non può essere dedotto in esercizio diverso da quello di competenza come sopravvenienza passiva solo perché nell'esercizio di competenza non poteva essere documentato.

È dunque corretta la contestazione del difetto di competenza per i costi per sopravvenienze passive gestionali **non utilizzabili per rimediare a "mancanze contabili" dell'impresa negli esercizi precedenti.**

Così ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 15397 del 22 luglio 2015, concordando con i giudici di merito, secondo cui anche se le fatture non erano state ricevute dalla società al termine degli esercizi di competenza, **i costi dovevano essere ugualmente imputati ai rispettivi esercizi di competenza, utilizzando i conti "fatture da ricevere"** e la società aveva dunque erroneamente utilizzato il conto sopravvenienze passive, relativo a tutt'altra fattispecie.

La sopravvenienza passiva è infatti un componente negativo del reddito, legato al verificarsi di particolari fatti aziendali che lo rendono imprevedibile nel precedente esercizio di competenza.

La pronuncia è l'occasione per fare un riepilogo sul funzionamento della disciplina in tema di competenza.

Disciplina che genera ancora tanto contenzioso.

Il principio di competenza consiste infatti nel prendere in considerazione, ai fini impositivi, non il periodo in cui il costo è stato assolto, ma quello nel quale è sorto l'obbligo al sostenimento dell'onere.

Tale criterio, però, non ha valenza assoluta e la sua prima deroga si trova già nel comma 1 dell'articolo 109 del Tuir, il quale dispone che, se nell'esercizio di competenza i componenti positivi e negativi di reddito sono **incerti nell'esistenza e non obiettivamente determinabili nell'ammontare**, questi debbono essere comunque computati nell'esercizio in cui tali condizioni si verificheranno, cioè quando saranno certi nell'an e nel quantum, laddove dunque la certezza riguarda l'incontrovertibilità dell'esistenza del costo e l'oggettiva determinabilità riguarda invece l'incontrovertibilità della sua quantificazione.

In tali casi (e solo in tali casi) dunque l'ordinario criterio di competenza subisce una deroga.

Anche il principio di competenza economica (correlazione costi ricavi), infine, soccombe davanti al criterio di competenza temporale, legato appunto alla certezza e alla determinabilità del costo.

La questione è sempre il rapporto tra principio di competenza e di cassa.

Condividere infatti una linea di difesa secondo cui, se la società non dispone ancora delle fatture, è corretto rinviare la deduzione del costo, che, pur risultando certo nell'esistenza, a quel momento, proprio per la mancanza della fattura, non risulta determinabile in modo obiettivo, lega in realtà la deducibilità del costo a un concetto e a un criterio più vicino alla cassa che alla competenza.

Ma il principio di competenza, proprio per non essere svincolato dalla specifica realtà aziendale, non può prescindere dal principio di correlazione tra ricavi e costi.

Il collegamento tra competenza e correlazione trova del resto giustificazione non soltanto in termini tecnico ragionieristici, ma anche in virtù di quanto previsto dal principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione (che risulterebbe violato se fosse ammessa l'imputazione dei ricavi secondo il principio di competenza e quella dei costi secondo il principio di cassa).

Se è vero quindi che il costo si considera certo quando la sua esistenza si sia effettivamente verificata nell'esercizio di competenza, è anche vero che lo stesso costo si considera poi oggettivamente determinabile, non solo quando si conosca esattamente il suo importo, ma anche quando si conoscano

semplicemente le sue modalità di determinazione, in quanto per esempio desumibili da documenti formali (vedi contratti ecc.).

Vero è dunque che la componente reddituale deve essere certa nell'an e quindi non solo possibile.

Tuttavia, radicalizzando tale concetto, si rischierebbe di giungere all'eccesso di ritenere raggiunta la certezza (e determinabilità) del costo soltanto al momento del pagamento, finendo così, in realtà, per sposare l'opposto principio della cassa.

Conseguentemente, la certezza non può essere intesa, in senso materiale, come effettiva variazione numeraria, ma piuttosto in senso giuridico: la componente reddituale è certa cioè quando fondata sull'esistenza di un titolo produttivo di effetti giuridici esistente alla chiusura del periodo d'imposta.

Né possono eventuali variazioni successive (ontologiche, dice la Corte) annullare l'originaria certezza, dato che al più comporteranno l'insorgere di sopravvenienze (confermandosi così che non si sta parlando di certezza assoluta, ma relativa).

Tali concetti del resto erano stati già affermati dalla Corte Suprema, che, con la sentenza n. 24474 del 17.11.2006, aveva per esempio affermato che *“In tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole - inderogabili sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario - sull'imputazione temporale delle componenti del reddito, stabilite dall'art. 75 del D.P.R. n. 917/1986, seguono il principio di "competenza" secondo cui gli elementi reddituali (attivi e passivi) derivanti da una determinata operazione debbono essere iscritti in bilancio non già alla data della fatturazione o del pagamento, ma nel momento in cui essi vengono a completa maturazione, con l'ultimazione della prestazione”*.

Continua poi la Corte ribadendo che *“Il costo - perciò - inerisce temporalmente all'esercizio in corso al momento dell'ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data della fatturazione e dall'effettivo pagamento (Cass. n. 11213/2002)”*.

La Corte dunque ribadisce la netta differenza tra i due principi (di competenza e di cassa) e la prevalenza dei criteri giuridici (anche presuntivi) indicati dalla norma tributaria (nel caso di specie momento di ultimazione della prestazione).

La regola della certezza ed obiettiva determinabilità potrà semmai assumere un ruolo più rilevante nel caso di proventi e costi per i quali non operano specifici momenti di competenza (previsti invece per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi) (come ad esempio i contributi pubblici, gli indennizzi eccetera).

La ratio del principio di competenza risponde, in sostanza, ad esigenze di effettività del reddito attribuibile periodicamente alla gestione dell'impresa e calcolato sulla base della somma algebrica di tutti i proventi e di tutti i costi maturati, anche se non ancora materialmente incassati o sostenuti, nel periodo d'imposta considerato e proprio per agevolare questa operazione il Tuir indica quindi le presunzioni sopra indicate.

Il contrasto tra principio di competenza e principio di correlazione costi e ricavi è del resto in realtà un contrasto solo apparente.

Il principio di correlazione costi e ricavi infatti interviene solo a due fini:

- confermare il principio di competenza, laddove sia i costi che i ricavi si realizzino in un unico esercizio;
- confermare il principio di competenza, laddove l'imputazione dei costi in un esercizio non è possibile a causa del mancato verificarsi dei presupposti (di competenza) di "certezza" o "oggettiva determinabilità".

I due principi sono dunque assolutamente convergenti e certo il principio di correlazione costi/ricavi non potrà essere invocato in deroga di quello di competenza quando il costo sia comunque certo e determinabile.

Per tutti tali motivi la stessa Corte ha già precisato in precedenti pronunce (vedi Cass.27482/2014) che le sopravvenienze passive, di cui all'art. 101, quarto comma, Tuir, trovano una corrispondenza attiva in un precedente esercizio e conseguono al mutamento ontologico di una voce contabile che, in esercizi diversi, da attiva si trasforma in passiva.

Al contrario, i componenti di reddito (positivi o negativi) disciplinati dall'art.109 del TUIR mantengono inalterata la loro essenza ed, in via generale, vanno imputati all'esercizio di competenza, a meno che ciò

non sia possibile perché non è ancora certa l'esistenza della spesa, o determinabile in modo obiettivo il suo ammontare.

In questi ultimi casi, peraltro, la legge non stabilisce un esercizio diverso, ma solo una specifica deroga all'obbligo di osservare il principio della competenza, consentendo la deducibilità di detti particolari componenti non già in quello di competenza, ma nell'esercizio (evidentemente diverso da quello di competenza) in cui si verifica la certezza della loro esistenza ovvero la determinabilità, *"in modo obiettivo"*, dell'ammontare relativo.

La discrasia tra i due principi (correlazione e competenza) potrà semmai emergere soltanto nel caso di prestazione ad utilità pluriennale, in cui le spese sostenute in un determinato esercizio non esauriscono la loro influenza positiva solo in quest'ultimo, ma si espandono ad una pluralità di esercizi successivi.

Nell'ambito del generale principio delineato dall'art. 2423 del codice civile, l'art. 2423-bis, comma 1, n. 3), dello stesso codice dispone infatti che, nella redazione del bilancio, si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o di pagamento, con la conseguenza che i costi e i ricavi maturati nell'esercizio debbono essere in esso interamente contabilizzati.

Al criterio di competenza economica, costituente il principale indice di riferimento per determinare il reddito dell'esercizio, si fa eccezione dunque solo per quei costi che, essendo idonei a produrre utilità pluriennali, possono essere spesi" in più esercizi.

Infatti - ove determinate operazioni fossero destinate a produrre utili non solo nell'esercizio in cui è stato sopportato il relativo costo, ma anche in esercizi futuri - l'iscrizione dell'intero costo in un unico esercizio a fronte dell'iscrizione degli utili ripartita in più anni non sarebbe idonea ad assicurare un corretto equilibrio economico ed una rappresentazione adeguata della realtà.

A fronte di utili che continuano a prodursi negli anni per effetto dell'operazione, il costo verrebbe infatti a gravare interamente - penalizzandolo eccessivamente - su un unico esercizio.

Questo è dunque il solo caso di deroga al principio di competenza.

Ma più che una deroga rappresenta una conseguenza necessaria del sistema.

Il principio generale tributario è quindi perfettamente coerente con la normativa civilistica.

Il legislatore potrà dunque scegliere il criterio di imputazione temporale che riterrà più opportuno, cassa o competenza che sia.

Tuttavia, una volta scelto il criterio, dovrà esserne rispettata l'intrinseca razionalità, rinvenibile in particolare nella correlazione tra costi e ricavi, che rappresenta un criterio inderogabile per la tassazione del reddito effettivo e quindi per il rispetto del principio di capacità contributiva.

In tale contesto, dunque, ogni interpretazione volta a valorizzare la portata della norma sulla certezza ed obiettiva determinabilità delle componenti reddituali, spingendola oltre la regola dell'effettività sarebbe censurabile anche sul piano della legittimità costituzionale, in quanto:

- rispetto al principio di competenza economica, già posto dalla legge delega, vi sarebbe una deroga non giustificata da specifici principi e criteri direttivi;
- verrebbe introdotto un meccanismo incoerente rispetto ai principi generali dell'ordinamento;
- si altererebbe la correlazione tra costi e ricavi, in contrasto con il principio di capacità contributiva.

In conclusione, i requisiti della certezza e della **oggettiva determinabilità** intervengono solo ad integrare (laddove ce ne sia bisogno) i momenti di "competenza fiscale"; e neppure tutti, dato che su alcuni (vedi per esempio le cessioni di beni e le prestazioni di servizi) il legislatore pone una vera e propria presunzione legale di competenza (non assoluta, ma relativa e quindi comunque comportante l'onere della prova contraria da parte del contribuente).

15 febbraio 2016

Giovambattista Palumbo