

## Il bilancio d'esercizio

di Carlo Oneto

Un manuale fiscale, che riguarda il reddito d'impresa, non può che partire dal bilancio di esercizio rispetto al quale, dal punto di vista fiscale, si applica il principio di derivazione, di cui all'art. 83 del Tuir, che regola il rapporto tra il documento civilistico e la dichiarazione dei redditi.

La problematica prescinde dalle diverse tipologie societarie, società di persone piuttosto che società di capitali e vale anche per le persone fisiche esercenti attività d'impresa. In sostanza la diversa natura giuridica dei soggetti tributari non rileva; ciò che distingue i vari soggetti sono le diverse forme societarie ai fini delle diverse modalità di tassazione dei redditi.

L'incipit della trattazione parte proprio dal bilancio di esercizio.

### ➤ Finalità del bilancio d'esercizio

Il bilancio d'esercizio è disciplinato dal c.c. negli artt. dal 2423 al 2435-bis; tali norme relativamente alla redazione del bilancio d'esercizio definiscono:

**A.** i principi di redazione del bilancio, che rappresentano orientamenti di carattere tecnico relativi alla redazione del bilancio d'esercizio, la cui osservanza consente di rispettare il dettato della c.d. clausola generale;

**B.** i principi contabili, che rappresentano, viceversa, norme di carattere tecnico per la rilevazione delle operazioni di gestione, per la redazione degli schemi di bilancio e per la valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi.

### A) Principi di redazione del bilancio

Rappresentano le linee guida che devono orientare gli amministratori nella redazione del bilancio d'esercizio: rappresentano le regole di comportamento generale alle quali tutti i comportamenti devono uniformarsi; si tratta di norme sovraordinate rispetto a tutte le altre regole relative al bilancio.

Le clausole generali dirette a realizzare la comprensibilità del bilancio d'esercizio sono:

1. chiarezza;
2. rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

#### 1. Chiarezza

Il postulato della chiarezza riguarda i prospetti contabili e la nota integrativa, che devono essere redatti in modo da rendere agevole la lettura delle informazioni contenute nel bilancio.

L'art. 2423-ter prevede un livello minimo di chiarezza per quanto riguarda la rappresentazione formale degli schemi di bilancio: lo stato patrimoniale (art. 2424), e il conto economico (art. 2425).

L'art. 2423-ter stabilisce che le voci previste dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico, devono essere iscritte nell'ordine indicato (rispetto degli schemi) e separatamente (divieto di raggruppamento di voci); precisa inoltre che sono vietati i compensi di partite. Il rispetto degli schemi di bilancio è funzionale al postulato della chiarezza in quanto consente agli schemi di avere la capacità informativa della rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria della società nonché al risultato d'esercizio.

## 2. Rappresentazione veritiera e corretta

Il postulato della rappresentazione veritiera e corretta riguarda l'“attendibilità” del bilancio d'esercizio.

La relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 127 del 9 aprile 1991 – decreto che introduce il nuovo bilancio CEE – afferma che l'uso dell'aggettivo veritiero con riferimento alla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio, né promettere ai lettori del bilancio stesso, l'esposizione di una verità oggettiva, impossibile da raggiungere in riferimento ai valori stimati. L'aggettivo veritiero obbliga i redattori del bilancio ad operare correttamente e a rappresentare adeguatamente il risultato delle partite stimate.

La norma prevede altresì:

- 1) l'obbligo di fornire informazioni complementari qualora quelle specificatamente richieste non siano sufficienti a garantire una rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423, co. 3);
- 2) l'obbligo di derogare alle norme specificatamente previste qualora, in casi, eccezionali, l'applicazione di una di queste norme non consenta una rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423, co. 4).

I principi di redazione sono subordinati alle clausole generali; costituiscono un'applicazione pratica dei postulati di “chiarezza” e “rappresentazione veritiera e corretta”. L'osservanza di tali principi dovrebbe portare, nella maggior parte dei casi, alla redazione di un bilancio d'esercizio chiaro, veritiero e corretto. In effetti, ciascuno dei principi di redazione ha lo scopo di realizzare le previsioni delle clausole generali. I “principi di redazione” sono così precisati dal c.c. all'art. 2423-bis:

- a) continuità (n. 1); b) prudenza (nn. 1, 2 e 4); c) competenza (n. 3); d) valutazione separata degli elementi eterogenei delle singole voci (n. 5); e) costanza dei criteri di valutazione (n. 6).

L'OIC n. 11 individua ulteriori principi quali la neutralità, la significatività e la rilevanza, la verificabilità dell'informazione, ed anche quello della prevalenza della sostanza sulla forma.

### **Continuità**

Il legislatore si riferisce all'impresa in funzionamento (bilancio ordinario) per cui nella valutazione degli elementi del patrimonio occorre tener conto della prospettiva della continuazione dell'attività (going concern).

Quando nell'impresa viene meno il presupposto della continuità aziendale, i criteri da utilizzare sono quelli propri dei bilanci di liquidazione.

### **Prudenza**

Ha lo scopo di evitare che la valutazione delle attività e delle passività porti a sopravvalutazioni del reddito e del patrimonio; per cui:

- vanno iscritte in bilancio tutte le perdite, anche se solo presunte, così come occorre fronteggiare tutti i rischi prevedibili;
- gli utili non ancora realizzati, definibili come utili “sperati”, non possono essere iscritti in bilancio.

## Competenza

L'art. 2423-bis, co. 3, precisa che: “si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento”. Il principio della “competenza” è diretto alla determinazione del reddito prodotto nell'esercizio come differenza tra i ricavi e i costi relativi alla gestione, indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.

Nel prosieguo si verificherà l'importanza fondamentale che il principio riveste dal punto di vista tributario; si esprime attraverso la esatta configurazione dei ricavi e dei costi.

## Ricavi

Si considerano economicamente conseguiti nel periodo amministrativo in cui risulta completato il processo produttivo dei beni o dei servizi resi ed ancora quando è stato realizzato lo scambio con terzi.

Lo scambio si considera effettuato, per i beni, al momento della consegna o della spedizione, mentre, per quanto riguarda i servizi, il momento dello scambio coincide con l'effettuazione della prestazione. Nel caso in cui i ricavi si riferiscano a due o più esercizi è necessario effettuare una ripartizione tra i vari periodi amministrativi.

## Costi

Devono essere imputati nell'esercizio in cui i relativi fattori produttivi hanno concorso alla determinazione dei ricavi, ovvero nell'esercizio in cui hanno ceduto la loro utilità.

## Correlazione

Costituisce il corollario della competenza nel senso che oltre a valutare separatamente le due componenti, occorre verificare il confronto tra le due categorie (costi/ricavi).

Ciò può avvenire:

- per associazione di causa ad effetto, quando è possibile identificare il momento in cui il fattore produttivo cede la propria utilità, trasformandosi in beni o in servizi;
- sulla base di una ripartizione, ogni qual volta il fattore produttivo cede la sua utilità in più esercizi.

L'eccezione alla regola si ha quando il fattore produttivo non è in grado, o non è più in grado, di cedere utilità, oppure quando, pur stimando che il costo sarà in grado di apportare benefici economici futuri, non si è in grado di stabilire una correlazione causa-effetto, per cui va individuato un criterio di ripartizione tecnico/logico tra i vari periodi amministrativi.

Il costo, in conseguenza, deve essere iscritto nel conto economico dell'esercizio nel quale l'utilità è ceduta al processo produttivo: esempio tipico è dato dalle rimanenze di merce che vengono rilevate nei conti economici di diversi esercizi finché non vengono vendute ovvero in cui vengono distrutte perché ritenute non più vendibili.

## Costanza dei criteri di valutazione

I criteri di valutazione degli elementi patrimoniali non possono essere modificati da un esercizio all'altro se non in casi eccezionali, motivando la deroga in nota integrativa; i lettori del bilancio devono essere informati sul cambiamento del criterio di valutazione e sulla influenza economica, che il cambiamento stesso ha sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico.

## ➤ **Prevalenza della sostanza sulla forma**

La rappresentazione delle operazioni deve avvenire a prescindere dagli aspetti formali/giuridici, dovendosi avere riguardo alla sostanza dell'operazione.

Nel c.c. si fa riferimento alla funzione economica del bene ma non si ritiene una norma di carattere generale poiché quando il legislatore civilistico ha voluto far prevalere il principio della prevalenza della sostanza sulla forma ha inserito una norma specifica; vedasi in proposito la rappresentazione dell'operazione pronti contro termine.

Il Principio contabile n. 11, OIC, fornisce in merito la seguente indicazione: “Per ciascuna operazione o fatto e comunque per ogni accadimento aziendale, è indispensabile conoscere la sostanza economica dello stesso qualunque sia la sua origine (contrattuale, legislativa ecc.) (...)”.

Le norme civilistiche impongono la rilevazione dell'operazione in base agli aspetti formali, ma non impediscono che la sostanza economica dell'operazione possa trovare allocazione dal punto di vista contabile; ad esempio, l'operazione di vendita di un cespite con una operazione di lease back non costituisce una vendita a pronti ed un riacquisto a termine del bene stesso ma, da un punto di vista sostanziale, un'operazione di finanziamento.

Qualora non è prevista la contabilizzazione in base alla sostanza dell'operazione, in nota integrativa devono essere fornite tutte le informazioni complementari atte a chiarire le modalità dell'operazione; per es. relativamente alle locazioni finanziarie, vanno specificati gli effetti sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul patrimonio netto e sul risultato dell'esercizio, confrontando l'operazione con quelle di acquisto.

## ➤ **Il divieto di compenso di partite**

Il divieto di operare compensi di partite nel bilancio d'esercizio è statuito dai co. 1 e 6 dell'art. 2423-ter, c.c.; trattasi di una regola di struttura dei documenti contabili (stato patrimoniale e conto economico) allo scopo di realizzare la rappresentazione “chiara, veritiera e corretta” a cui il bilancio nel suo complesso deve tendere in ossequio alla “clausola generale” fissata dall'art. 2423, co. 2, c.c.; da questa regola derivano riflessi operativi che riguardano la rappresentazione contabile di alcuni fatti gestione, quali:

- operazioni di anticipazione al salvo buon fine di ricevute bancarie;
- formazione e movimentazione dei fondi del passivo accesi a fronte di spese o di rischi futuri;
- interessi, attivi e passivi, che maturano su conti correnti intersocietari.

In alcuni casi la rappresentazione, veritiera e corretta dei fatti di gestione si ottiene con l'elisione di saldi di segno opposto; tanto si rileva per i premi e sconti rispetto ai ricavi di vendita o ai costi di acquisto.

## ➤ **La compensazione legale o volontaria dei debiti e dei crediti**

Si realizza quando gli stessi sono liquidi ed esigibili; ciò accade quando fra due soggetti intercorre una reciproca relazione di credito e debito, e quando le somme maturate risultano essere per entrambi liquide ed esigibili; in tal caso si può ritenere efficace per il mondo esterno l'esposizione in bilancio esclusivamente del saldo, a credito o a debito, che misura la reale esposizione finanziaria di ciascuno dei soggetti.

Anche nell'ipotesi di saldi reciproci compensati nel caso, assai ricorrente nei gruppi societari, degli accordi di tesoreria centralizzata (cd. accordi di "cash pooling"), può avvenire che la medesima società sia creditrice, oppure debitrice del gruppo; sulle rispettive posizioni, a credito ed a debito, matureranno rispettivamente sia interessi attivi che interessi passivi, distintamente rilevati.

➤ **Altra situazione è quella del mandato senza rappresentanza**, che si realizza quando un soggetto riceve l'incarico di acquistare beni o servizi per conto di un altro soggetto (mandante) ex art. 1705 c.c.; il mandatario agisce a suo nome ma nell'interesse del mandante.

Il mandatario dovrà includere, in caso di vendita, fra i propri ricavi solo la commissione riconosciuta dal mandante, e gli eventuali altri compensi o rimborsi accessori.

➤ **La riscossione dei crediti mediante l'uso delle ricevute bancarie**

Il Documento OIC 15 chiarisce che le ricevute bancarie non rappresentano titoli di credito, ma strumenti utilizzati per l'incasso dei crediti; di conseguenza, la loro presentazione presso gli istituti di credito rappresenta solo una forma di finanziamento dell'impresa.

Il credito non può essere rimosso dal bilancio finché non sarà riscosso, anche se la banca accredita immediatamente all'impresa il relativo importo con la clausola "salvo buon fine". L'ammontare (anticipato) dalla banca deve essere evidenziato come un debito dell'impresa verso l'istituto di credito finanziatore, mentre il credito rimane all'attivo.

Dal punto di vista patrimoniale, invece, i rispettivi saldi vengono compensati con rilevazione del dato netto di segno unico.

## **La contabilità ordinaria per la formazione del bilancio**

L'art. 18 del d.P.R. 600/1973 fissa i requisiti per l'inquadramento del soggetto esercente l'attività d'impresa nell'ambito della c.d. contabilità semplificata, che si contrappone alla contabilità generale obbligatoria per le società di capitali e per i soggetti imprenditori di maggiori dimensioni.

Il regime semplificato obbliga alla tenuta di scritture elementari seguendo solo l'aspetto economico e non quello finanziario della gestione per cui il risultato della contabilità non consente di concludere l'attività amministrativa con un bilancio. Il decreto sviluppo d.l. n. 70 del 13 maggio 2011 convertito in legge n. 106 del 12 luglio 2011 rinnova l'art. 18 consentendo di accedere al regime semplificato:

- a chi svolge attività di prestazioni di servizi se i ricavi annuali non sono superiori a 400 mila euro (ante, 309.874,14);

- a chi svolge altre attività se i ricavi annuali non sono superiori a 700 mila euro (ante, 516.456,90).

Se si ha riguardo all'aspetto soggettivo la contabilità semplificata è riservata a:

- imprese individuali;

- società di persone e assimilate ai sensi dell'art. 5 del Tuir;

- enti non commerciali relativamente alle eventuali attività commerciali svolte.

Entro i limiti quantitativi innanzi indicati.

Nel caso in cui sia svolta un'attività sia di prestazione di servizi sia di altre attività, l'art. 18 del d.P.R. 600/1973 precisa che ai fini del rispetto della condizione, si debba fare riferimento ai ricavi conseguiti con l'attività prevalente. In tale ipotesi sono considerate prevalenti le attività diverse dalla prestazione di servizi, a meno che non si sia provveduto alla distinta annotazione dei ricavi conseguiti. Le attività di prestazioni di servizi vanno individuate in base alle indicazioni del d.m. 17 gennaio 1992 che in sostanza richiama la definizione contenuta nel d.P.R. 633/1972 in tema di individuazione delle prestazioni di servizi ai fini Iva.

L'ammontare di riferimento deve sempre essere considerato con riguardo all'anno solare; nel caso di periodi d'imposta di durata inferiore all'anno occorre avere riguardo all'importo derivante dal ragguaglio. Va considerato altresì che nel caso in cui i limiti dovessero essere superati per effetto dell'adeguamento agli studi di settore l'entità dell'adeguamento non rileva ai fini del limite.

## Sintesi

Regime	Soggetti	Requisiti nuovi
Semplificato	Imprese individuali e società di persone *	a) Regime naturale per le società con ricavi non superiori ad € 400 mila per attività di prestazione di servizi ed € 700 mila per altre tipologie di attività
Ordinario	Imprese individuali e società di persone *	b) Regime obbligatorio per ricavi superiori ai limiti di cui al punto a)
Ordinario	Società di capitali	Regime naturale senza possibilità di deroghe

\* Entro i limiti indicati comunque il regime contabile ordinario è opzionale.

\* Entro i limiti indicati comunque il regime contabile ordinario è opzionale.

### ➤ **Scopo dichiarato del manuale**

Le considerazioni di questo manuale sono sostanzialmente impostate sulla determinazione del reddito d'impresa rispetto ai soggetti in contabilità ordinaria. I principi di volta in volta espressi, però, sono validi nella maggior parte dei casi anche per i soggetti in contabilità semplificata, salvo le specifiche deroghe per essi previste, quando la norma ne prevede l'applicazione solo al bilancio.

### **Il rapporto tra bilancio e dichiarazione dei redditi**

La relazione tra il bilancio d'esercizio e la dichiarazione dei redditi si configura nel seguente modo:  
 1 il bilancio d'esercizio deve essere redatto secondo le norme civili, previste dal c.c.;  
 2 i criteri fiscali difformi da quelli civili vanno considerati all'atto della formazione della dichiarazione dei redditi; detti criteri si trovano esposti nel Tuir di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Nella dichiarazione dei redditi devono perciò essere indicate, dopo il risultato desumibile dal conto economico redatto in base ai criteri codicistici, le differenze in più o in meno tra i valori contabilizzati e quelli determinati in conformità ai criteri fiscali; la somma algebrica di tali variazioni si aggiunge o si sottrae al risultato civilistico rappresentato dagli utili o dalla perdita emergente dal conto economico, così da pervenire al reddito imponibile (art. 83 del Tuir), cioè al valore che determina l'obbligazione fiscale. Questo si definisce principio di derivazione.

La normativa fiscale, si applica in applicazione di due principi:

- rispetto di valori minimi, per i componenti positivi del reddito imponibile;
- fissazione di valori massimi, per i componenti negativi dello stesso reddito imponibile.

La valutazione fiscale di confronto determina la corrispondente variazione in aumento ovvero in diminuzione da apportare al reddito civilistico.

### ➤ Valori minimi dei componenti positivi del reddito

Quando nel conto economico civilistico i componenti positivi sono iscritti per un importo inferiore a quello stabilito dalle norme fiscali, l'utile di bilancio risulta inferiore a quello fiscale: in sede di dichiarazione dei redditi, l'impresa deve indicare le variazioni in aumento rispetto alle singole componenti. La regola non vale al contrario, nel senso che, quando nel conto economico civilistico i componenti positivi di reddito sono iscritti per un importo superiore a quello stabilito dalle norme fiscali, in sede di dichiarazione dei redditi non è possibile effettuare variazioni in diminuzione degli stessi. In sostanza non è possibile ridurre l'utile civilistico ai fini della tassazione, salvo che i componenti siano da dichiarare con criteri diversi, o come si vedrà in seguito, non si rilevino a conto economico componenti già tassate in esercizi precedenti.

### ➤ Valori massimi dei componenti negativi di reddito

Per i componenti negativi di reddito le norme fiscali stabiliscono dei valori massimi oltre i quali gli stessi non sono più deducibili. La regola vale per le componenti stimate, tra le quali:

- le quote ordinarie di ammortamento, i cui coefficienti sono stabiliti da apposito decreto ministeriale;
- l'accantonamento per rischi su svalutazione dei crediti;
- l'accantonamento per quiescenza e previdenza del personale dipendente;
- l'accantonamento per rischi di cambio ecc.

Quando l'impresa imputa al conto economico un importo superiore a quanto risulta fiscalmente deducibile, l'eccedenza non è deducibile: in sede di dichiarazione dei redditi, l'utile civilistico deve essere aumentato dell'importo corrispondente alla differenza tra l'ammontare imputato al conto economico ed il valore fiscalmente deducibile.

Anche in questo caso non vale la regola contraria; in sostanza, quando l'impresa imputa al conto economico civilistico un componente negativo di reddito in misura inferiore a quanto fiscalmente consentito, l'utile di bilancio risulta superiore a quello che sarebbe stato determinato con l'imputazione al conto economico del valore massimo fiscale, e la differenza non può essere ripresa con le variazioni fiscali.

## ➤ Il principio di competenza

L'art. 109 del Tuir, co. 2, impone che gli elementi reddituali attivi o passivi, derivanti da una determinata operazione, siano iscritti in bilancio, non già con riferimento alla data del pagamento materiale del corrispettivo, ma nel momento nel quale l'operazione – o il contratto – abbia manifestato i suoi effetti sul patrimonio dell'impresa; momento che, di fatto, deve essere individuato nel giorno nel quale il contratto è civilisticamente concluso.

## GIURISPRUDENZA

### **Inderogabili le norme sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa**

Le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cassazione, sez. trib., sent. n. 2213 del 21 settembre 2010, dep. il 31 gennaio 2011, ancora n. 16198 del 27 dicembre 2001).

Come precisato con risoluzione n. 91/E del 12 luglio 2006 “il principio di competenza di cui all'art. 109, comma 2, del Tuir deve essere applicato in combinazione con quello di correlazione, secondo cui i costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio”. La risoluzione n. 217/E del 9 agosto 2007 ha precisato altresì che: “essendo il principio di correlazione intrinseco in quello di competenza, al fine di individuare correttamente il principio di competenza fiscale di cui al citato art. 109 del Tuir, non si può prescindere dal concetto di correlazione civilistico-contabile tra produzione del reddito e costi correlati”.

## ➤ Principi di competenza e di cassa

Il reddito imponibile deriva dalla contrapposizione dei componenti positivi e negativi di competenza di un determinato esercizio.

Tanto configura la competenza economica.

La competenza nel senso di individuazione dell'esercizio di riferimento fiscale può essere individuata anche nel momento della movimentazione finanziaria (principio di cassa).

La competenza economica costituisce la regola generale anche per il legislatore fiscale; la competenza legata alla manifestazione finanziaria costituisce l'eccezione, come è previsto per la corretta imputazione temporale dei “redditi” dichiarati dai professionisti.

## **La competenza civilistica**

La competenza vive nell'ambito del principio di prudenza, per cui lo scopo del legislatore è quello di vietare sopravvalutazioni o sottovalutazioni, che modificano il reddito d'esercizio, con la conseguente rappresentazione errata del patrimonio netto. Il principio della prudenza prevede, comunque, che i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio vanno considerati indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, tenendo conto però dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio stesso.

Il principio della prudenza, prevede altresì che si possano indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio.



Il bilancio deve altresì essere redatto seguendo tutti i principi previsti dall'art. 2423bis c.c.: prudenza, continuazione dell'attività d'impresa, iscrizione degli utili realmente conseguiti, continuità dei criteri di valutazione ed eventuali deroghe.

Il Principio contabile OIC n. 29 definisce il momento temporale nel quale l'impresa deve tener conto dei costi e dei ricavi per cui gli amministratori devono recepire anche i fatti che si sono manifestati dopo la chiusura dell'esercizio ma prima della formazione del bilancio.

In sostanza i valori di bilancio devono riflettere anche l'effetto degli eventi conosciuti successivamente alla data di chiusura dell'esercizio.

## La competenza fiscale

Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 109 del Tuir prevede le condizioni che devono sussistere congiuntamente per individuare l'esercizio di competenza:

– i componenti reddituali devono essere certi nell'esistenza (an) e obiettivamente determinabili nell'ammontare (quantum); condizioni inderogabili che devono verificarsi congiuntamente.

Secondo il ministero, i costi sono deducibili quando posseggono le seguenti caratteristiche (ris. 22 ottobre 1981, n. 9/2940):

1 competenza rispetto al tempo: i costi devono seguire i ricavi, con la conseguenza che una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi divengono automaticamente deducibili, in quello stesso esercizio, tutti i costi relativi;

2 certezza dell'esistenza: si realizza quando, in base agli impegni contrattuali assunti, si manifesta il costo ovvero il ricavo; tale momento è in realtà collegato alla insorgenza del debito/credito;

3 ammontare determinabile in modo obiettivo: con l'aggettivo indicato si fa riferimento alla valutazione fatta con criteri fondati su elementi oggettivi (ris. 11 marzo 1981, n. 9/375) e non sulla base di criteri soggettivi.

Il principio di "certezza" nella determinazione dei componenti reddituali è posto dal legislatore fiscale a difesa di condotte illecite, tese alla riduzione della massa imponibile.

## Fatture da ricevere

I documenti che pervengono materialmente dopo la data di chiusura/riapertura sono inclusi nel bilancio, se l'emissione è avvenuta nel nuovo esercizio ma oggettivamente riguardano l'esercizio in chiusura, come si desume dall'oggetto della fattura.

Tutte le descritte operazioni vanno riportate in bilancio per far sì che il documento sia veritiero e corretto sia sul piano patrimoniale/finanziario, sia dal punto di vista economico.

## PRASSI

### Prassi ministeriale sulla oggettiva determinabilità

Sul concetto della oggettiva determinabilità il Ministero delle finanze si è espresso con alcune risoluzioni che esprimono concetti fondamentali.

#### a) Sconti mutualistici

La determinazione non può basarsi su valutazioni discrezionali cioè soggettive (ris. 11 marzo 1981, n. 9/375); per gli sconti addebitati anno per anno dagli enti mutualistici relativamente all'acquisto di prodotti farmaceutici, la risoluzione n. 9/951 del 22 novembre 1978, precisa che il "requisito della certezza deriva dal fatto che detti sconti sono dovuti per legge, mentre quello della oggettiva determinazione può essere rilevato attraverso il controllo della congruità delle somme contabilizzate a tale titolo in relazione alle cessioni di prodotti effettuate". Mentre il costo non presenta i criteri previsti dalla norma fiscale per la deducibilità, dal punto di vista civilistico deve farsi ricorso,

pertanto, a specifici accantonamenti che nel caso di specie sono riconosciuti dal fisco, secondo criteri forfetari espressi dall'art. 107, co. 3, del Tuir. Allorquando tale valutazione, per mancanza di quegli elementi oggettivi, viene meno, lo sconto dovrà essere imputato all'esercizio nel quale tale determinabilità oggettiva viene a realizzarsi. Il legislatore ha usato nella formulazione della norma l'aggettivo determinabile che porta in sé il concetto di una valutazione estimativa, fatta con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi, meglio definiti nei principi contabili.

## ***b) Bollini merce collegati alle vendite***

Con la ris. n. 2/110 del 26 marzo 1975, il ministero deroga al principio esaminando la situazione dei bollini sconto concessi ai clienti in relazione alle merci vendute che rappresentano uno "sconto commerciale cumulato di tipo differito"; lo sconto normalmente si realizza nell'anno stesso o, al massimo, relativamente agli acquisti del secondo semestre, nell'esercizio successivo. Alla domanda sulla deducibilità nell'esercizio di vendita del costo di tutti i bollini distribuiti nello stesso anno, ancorché il fenomeno finanziario, per una parte di essi, avvenga nel periodo successivo, il ministero ha precisato che "il fatto che i bollini distribuiti non hanno un termine di scadenza per cui i possessori hanno la certezza di poter sempre far valere il loro diritto, non significa altresì che tali bollini saranno senz'altro presentati e, quindi non costituisce, per l'emittente, un onere certo già al momento della consegna dei bollini medesimi". Dal punto di vista fiscale con i documenti di prassi, la circ. 31 ottobre 1979, n. 45/7261 e nota 21 marzo 1981, n. 9/167, è stato precisato che ad es. la deduzione delle perdite su crediti è consentita quando risultano effettivamente avvenute entro il termine di chiusura dell'esercizio, anche se il fatto è conosciuto successivamente. La Cassazione, sezione tributaria, con sentenza 27 febbraio 2002, n. 2892, ha precisato che la verifica sulla competenza va stabilita fino al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi. Secondo tale principio dovrebbero essere riviste tutte le dichiarazioni dei redditi già predisposte e, quindi, le imposte da pagare, anche a bilanci già chiusi. Non risultano altre pronunce sul punto; in ogni caso si ritiene che tale soluzione non possa conciliarsi con la norma di cui all'art. 109 Tuir.

L'A.F. con circolare 3 ottobre 1979, n. 45/9/284 ha espresso un principio corretto in riferimento alla valutazione di una partecipazione societaria laddove andava considerato l'ultimo bilancio della società stessa; è stato precisato in proposito che occorre tenere conto "delle diminuzioni patrimoniali risultanti dal bilancio della società emittente, anche se chiuso alla stessa data in cui risulta chiuso il bilancio della società che detiene la partecipazione, purché approvato in momento precedente rispetto alla data di approvazione di quello della società partecipante, in modo che risultino soddisfatti i principi della certezza e determinabilità in relazione alla valutazione assunta".

L'Associazione dei dottori commercialisti (ADC) ha emanato la norma di comportamento e di comune interpretazione sul tema della correlazione (la n. 135 del 20 aprile 1998): il principio espresso riguarda i costi sostenuti dalle imprese di costruzione successivamente all'esercizio di realizzo dei ricavi. Il principio fissa due concetti.

"1. L'alienazione di unità immobiliari costituisce ricavo dell'esercizio nel quale è intervenuto l'atto di trasferimento della proprietà dei beni, ancorché non tutti i costi attribuibili al bene trasferito siano stati sostenuti al termine dell'esercizio in cui è intervenuta la cessione.

Il ricavo è di competenza nell'esercizio di trasferimento della proprietà dei beni.

2. 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 costi ancorché non sostenuti vanno determinati e imputati allo stesso esercizio delle vendite.

Il riconoscimento del ricavo nell'esercizio in cui è intervenuto l'atto di trasferimento delle unità immobiliari è subordinato al fatto che i costi non sostenuti, inerenti al bene alienato, siano attendibilmente determinabili e consistano in opere non rilevanti di finitura o di completamento del bene o delle parti comuni dell'edificio.

L'art. 109 del Tuir, comma 2, lettera a), prevede che il corrispettivo del trasferimento degli immobili costituisce sempre ricavo dell'esercizio nel quale è intervenuto l'atto di trasferimento, indipendentemente dalla rilevanza delle opere di finitura o di completamento. L'atto di trasferimento dovrebbe riguardare l'immobile nel suo stato di costruzione in corso, e quindi sulla base di un prezzo correlato ai costi già sostenuti.

Pertanto se i costi sono a carico del venditore, vanno rilevati al fine di realizzare la tassazione sul ricavo netto.

## Il principio di "cassa"

La competenza basata sul momento finanziario prevede l'imputazione dei componenti positivi o negativi di reddito all'esercizio nel quale risultano, rispettivamente, incassati o pagati, in sostanza in base al movimento dei correlativi crediti/debiti.

Se il momento finanziario coincide con la competenza economica, non si crea alcuna divergenza tra i due momenti.

Il legislatore fiscale ha introdotto il principio di cassa nell'ambito del reddito d'impresa nelle seguenti situazioni, per cui dal punto di vista fiscale i costi vanno dedotti all'atto del pagamento ed i ricavi computati nei redditi all'atto dell'incasso.

a) Costi:

- compensi spettanti agli amministratori delle società;
- imposte deducibili (bollo, registro, Invim ecc.);
- interessi passivi di mora.

b) Ricavi:

- dividendi relativi alle partecipazioni in società di capitali;
- contributi in conto capitale;
- interessi attivi di mora.

---

## ESEMPIO

L'impresa paga nell'esercizio X+1 i compensi degli amministratori maturati nell'esercizio X.

Nel bilancio esercizio X si avrà:

- imputazione del costo; debito nei confronti dei soggetti interessati. Nella dichiarazione dei redditi
- variazione in aumento rispetto al reddito civilistico. Nel bilancio dell'esercizio X+1:
- nessuna appostazione a conto economico. Nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio X+1
- variazione in diminuzione del reddito, per l'importo dei compensi pagati nel corso dell'esercizio.

Sotto il profilo della competenza economica, la spesa è stata già imputata all'esercizio X, nel quale gli amministratori hanno svolto la loro attività.

Dal punto di vista fiscale, la spesa è considerata di competenza dell'esercizio X+1.

## **I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**

### **➤ Aspetto civilistico**

L'articolo 2423-bis, primo comma, n. 4, del codice civile impone al redattore del bilancio l'obbligo di considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso. Tale principio si aggiunge alla disposizione contenuta nel precedente n. 3) dello stesso comma, ove è prevista la contabilizzazione nel bilancio d'esercizio dei proventi e degli oneri in base al principio della competenza.

La disposizione risponde all'esigenza fondamentale di garantire, con la chiarezza e precisione del documento contabile, la rappresentazione corretta e fedele della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

In conseguenza occorre quindi tenere conto non solo degli eventi che hanno avuto concreta manifestazione entro il 31 dicembre, ma anche degli eventi di competenza dell'esercizio che si sono manifestati successivamente a tale data, e che devono essere valutati dal redattore del bilancio sotto un duplice profilo.

Si immagini ad es. che rispetto ad un contratto già concluso e rappresentato nel bilancio di esercizio, si realizzi un sopravvenuto accordo tra le parti, che modifica tale rapporto.

L'evento dovrà influenzare il bilancio dell'esercizio in cui si è verificato e non, invece, quello già chiuso. Se, invece, tali fatti si verificano entro il 31 dicembre, ma vengono, poi, conosciuti nel periodo dell'esercizio successivo, dovranno essere recepiti nel bilancio dell'anno prima, anche se si tratta di proventi o maggiori proventi.

L'OIC n. 29 prevede che il termine entro cui l'evento deve verificarsi ai fini della sua rilevazione contabile è identificato con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori. In ogni caso per realizzare la rappresentazione corretta e fedele, se tra la data di formazione del bilancio e la data della sua approvazione, intervengano eventi tali da pregiudicare l'attendibilità del bilancio, gli amministratori prospettino la modifica di approvazione del medesimo da parte dell'assemblea.

La delibera di approvazione, in questo caso, riporta gli effetti delle rettifiche alla chiusura dell'esercizio.

### **➤ Le fattispecie che non richiedono una rettifica del bilancio**

Quando i fatti modificano la situazione aziendale nel suo complesso, ma le conseguenze riguardano solo il futuro:

– operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) deliberate dopo la chiusura dell'esercizio;

annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività da eseguire dopo la chiusura dell'esercizio;

acquisti o cessioni di un'azienda o rami d'azienda da eseguire dopo la chiusura dell'esercizio;

distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali verificatesi dopo la chiusura dell'esercizio.

Detti fatti vanno rappresentati nel bilancio successivo a quello approvato.

## Aggiornamento della contabilità

L'art. 14, comma 4, d.P.R. n. 600/1973 consente di inserire nelle scritture contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione del bilancio fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione; naturalmente il riferimento è limitato ai fatti gestionali la cui radice si trova nell'esercizio a cui si riferisce l'approvazione.

### > Gli errori sul bilancio

La Corte di Cassazione nella **sentenza a sezioni unite, n. 27 del 21 febbraio 2000** ha affermato che il bilancio è illecito; di conseguenza la deliberazione che lo approva è viziata da nullità, ogni qualvolta la violazione non permette di percepire con chiarezza le informazioni che il documento ed i suoi allegati devono fornire.

Gli amministratori dovranno quindi valutare se l'errore evidenziato sia di entità tale da rendere il bilancio non più conforme ai principi di chiarezza, verità e correttezza; per verificare la significatività dell'errore, la rilevanza quantitativa dell'errore va rapportata al volume dei ricavi.

## Documento OIC 29

Per "errore" si intende in termini generali l'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile quando, al momento in cui essa è avvenuta, erano disponibili le informazioni ed i dati necessari per l'assunzione di un corretto comportamento. L'errore non si identifica con il "cambiamento delle stime" o "cambiamento dei Principi contabili" adottati, che rappresentano fenomeni fisiologici connessi alla naturale evoluzione ed alla modificabilità del contesto di riferimento dell'impresa.

Gli errori "determinanti" sono quelli che hanno un effetto talmente rilevante sul bilancio in cui sono stati commessi che il bilancio stesso non può più essere considerato "attendibile". Il Principio contabile n. 29 non dà formule o parametri quantitativi per misurare l'errore sotto il profilo dell'attendibilità ma si limita ad affermare che un errore si può definire "determinante" quando è tale da poter arrecare un pregiudizio a coloro che hanno un interesse rispetto al bilancio dell'impresa.

La correzione può avvenire:

- 1 con la rettifica delle riserve esistenti nel patrimonio: si tratta del metodo raccomandato dai Principi contabili internazionali ma non applicabile per le società che redigono il bilancio secondo i Principi contabili nazionali;
- 2 a mezzo imputazione al conto economico dell'esercizio in corso al momento in cui l'errore viene rinvenuto, mediante la rilevazione di una componente economica straordinaria;
- 3 rimuovendo l'errore commesso con la riproposizione ed approvazione di un bilancio corretto.

Se il bilancio corretto evidenzia una perdita tale da porre la società nelle condizioni previste dall'art. 2446 c.c., dovranno esserne attentamente valutate le conseguenze; in questo caso gli amministratori dovranno presentare all'assemblea l'approvazione del bilancio accompagnato da una situazione patrimoniale infrannuale riferita ad una data recente del successivo anno in corso, per la verifica della evoluzione della situazione.

## **I componenti negativi di reddito non imputati al conto economico**

In virtù del principio di derivazione, il quarto comma dell'art. 109 del Tuir dispone che le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

Pertanto, alle regole sostanziali che prevedono la deduzione dei costi nel rispetto dei principi della competenza e dell'inerenza, si affianca tale obbligo, che trova la sua ragione:

- nell'interesse fiscale alla corretta tenuta delle scritture contabili;
- nel principio che chi intende fare valere un elemento a suo favore, deve provarlo portandolo a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria nei modi previsti dalla legge.

L'art. 109, comma 4 del Tuir disciplina in modo specifico la categoria delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, che pur non imputati al conto economico, sono però deducibili dal reddito imponibile.

Le ipotesi riguardano, ad esempio:

- i costi la cui deduzione è prevista da specifiche norme di legge; in riferimento ai componenti negativi che non costituiscono tecnicamente costi, ma la cui deduzione è prevista da norme fiscali. Hanno tale caratteristica:
- le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione, che sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dall'imputazione al conto economico (art. 95, comma 6 Tuir);
- il costo dei dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso uffici elettorali per un importo pari a tre giorni di ferie retribuite; tali compensi risultano così deducibili due volte, la prima dal punto di vista civilistico e successivamente fiscale.

## **GIURISPRUDENZA**

### **Equivalente al transito al conto economico**

La Corte di Cassazione, sez. trib., con sentenza 26 aprile 2002, n. 6051, ha trattato dei costi che non transitano a conto economico ai quali si applica la disposizione prevista dall'art. 2, comma 6-bis, del d.l. n. 90 del 27 aprile 1990, convertito nella legge n. 165 del 26 giugno 1990; per cui le spese e i componenti negativi sono deducibili "se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili e abbiano concorso alla determinazione del risultato del conto dei profitti e delle perdite indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento". Pertanto, al fine della loro deducibilità, è sufficiente che i costi risultino dalle scritture contabili e che siano in ogni caso correlati ai ricavi.

## **PRASSI**

### **Risoluzione, Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n. 10 del 14 gennaio 2008**

Il requisito della preventiva imputazione delle spese e dei costi al conto economico, è soddisfatto nell'ipotesi che i ricavi ed i costi relativi alla gestione delle scommesse a quota fissa sono debitamente annotati distintamente nelle scritture contabili, pur concorrendo alla formazione del risultato netto dell'esercizio con l'imputazione del relativo saldo a conto economico.

Si tratta di un compenso di partite che si realizza attraverso la somma algebrica tra componenti positivi e negativi di reddito, leggibile perché rappresentato nei conti di contabilità, e con l'iscrizione della sola differenza a bilancio.

Per esempio, per errore, nel conto relativo ai ricavi per vendite, vengono rilevate anche le provvigioni corrisposte agli agenti, che sono rappresentate con il segno contabile opposto; al conto economico non viene imputato l'ammontare lordo dei ricavi, ma il relativo importo al netto delle provvigioni corrisposte agli agenti:

Nel conto economico avrebbero dovuto essere esposti distintamente i ricavi lordi (1.000 euro) e le spese per provvigioni (50 euro).

In questo caso i verificatori troveranno le due appostazioni nelle scritture contabili e non potranno considerare indeducibili i costi per provvigioni.

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sentenza 22 febbraio 2002, n. 2541, ha precisato che il corrispettivo della cessione di materie prime, acquistate e rivendute nello stesso atto e allo stesso prezzo, costituisce ricavo di esercizio, e come tale deve essere appostato nel conto economico, distintamente da eventuali costi a esso afferenti, al fine di non alterare il risultato del conto e in conformità al divieto di compensazione di partite sancito dall'art. 2423-ter, ultimo comma, dello stesso codice.

## ➤ **Contabilità non ufficiale**

La contabilità non ufficiale si realizza quando i ricavi, i proventi e i compensi non sono registrati nelle scritture contabili e, di conseguenza, non sono imputati al conto economico; ciò accade quando la vendita viene effettuata senza emissione di alcun documento fiscale.

In tali casi anche i mezzi finanziari relativi, non affluiscono nella contabilità dell'impresa; quindi si realizza evasione di Iva e di imposte sul reddito.

Con l'art. 109, comma 4, lett. b), ultimo periodo, del d.P.R. 917/1986, il legislatore fiscale ha introdotto uno speciale regime nell'ipotesi di costi e ricavi omessi dalla contabilità con la seguente norma: "Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi che, pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi (...)".

Le sentenze della Cassazione sul punto (n. 3736 del 19 aprile 1996, n. 3486 del 12 aprile 1996 e n. 4397 del 19 aprile 1995) consentono la deducibilità dei costi, che si dimostrano sostenuti in corrispondenza degli stessi ricavi.

## **Il principio di correlazione dal punto di vista fiscale**

I costi devono essere correlati con i ricavi d'esercizio. Il Principio contabile OIC n. 11 precisa che la determinazione dei risultati di esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi a un esercizio.

"La correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio di competenza e intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi siano essi certi che presunti".

La correlazione si realizza, non soltanto con l'imputazione diretta dei costi al conto economico, ma anche attraverso altre situazioni:

- associazione di causa ed effetto come si realizza per le provvigioni, ovvero per le valutazioni del flusso dei costi di magazzino (FIFO e LIFO);
- ripartizione di utilità pluriennale, attraverso la procedura di ammortamento;
- imputazione economica con la procedura dei ratei e risconti.

L'applicabilità del principio di correlazione dal punto di vista fiscale si realizza comunque dopo aver verificato i presupposti di certezza e di obiettiva determinabilità.

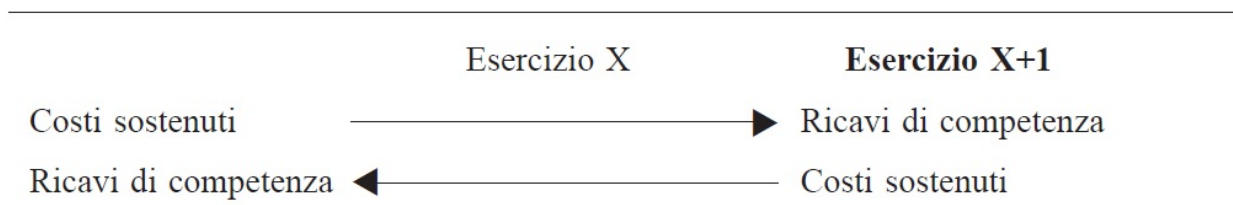
I passaggi quindi che prevedono l'applicazione dei due principi sono previsti nel seguente ordine:

- **individuazione del ricavo attraverso l'identificazione della competenza relativa alla cessione dei beni ed alla prestazione di servizi;**
- **individuazione del costo attraverso la verifica della correlazione con il ricavo;**
- **verifica dei presupposti di esistenza certa e di obiettiva determinabilità dell'ammontare del costo.**

➤ **Il ricavo guida la correlazione**

La correlazione costi-ricavi si attua spostando da un esercizio a un altro uno dei due elementi, e in dettaglio:

- **se i ricavi sono di competenza e i correlativi costi non sono ancora venuti a esistenza, vanno contabilizzati i costi valorizzati con i criteri più idonei, nello stesso esercizio di competenza dei ricavi;**
- **se i costi si sono manifestati ma i ricavi non sono ancora certi, quindi non si evidenziano a conto economico, i costi vanno differiti per competenza all'esercizio successivo, ovvero all'esercizio in cui il ricavo sarà conseguito.**



La legislazione fiscale persegue finalità diverse da quella civile, per cui la cautela comporta che il fisco detti una disciplina più rigida per assumere i componenti positivi e negativi come di competenza.

La certezza dell'esistenza è la prima condizione che giuridicamente deve sussistere nell'evento dal quale scaturiscono i ricavi e i costi; definita l'esistenza giuridica dell'evento si tratta di stabilire se il valore può essere determinato in maniera oggettiva.



L'Amministrazione finanziaria, con le risoluzioni n. 14/E e n. 52/E del 1998, ha ribadito il criterio fissato dall'art. 75 del Tuir (ripreso anche dall'art. 109 del nuovo Tuir) secondo il quale "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni". Nella risoluzione n. 52/E del 1998, in particolare viene affermato, che "non potendosi parlare di produzione del reddito nel caso in cui manchino i ricavi, sono i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati".

## PRASSI

### 1. Risoluzione n. 9/1940 del 22 ottobre 1981

Una società per essere autorizzata alla lottizzazione di alcuni terreni, ha sottoscritto con il competente comune un'apposita convenzione con la quale ha assunto l'obbligo di provvedere a propria cura e a proprie spese alla realizzazione di opere di urbanizzazione primarie e secondarie, la cui natura, caratteristica e consistenza sono specificamente indicate nella convenzione stessa. Lo stesso impegno è stato assunto dalla società nei rogiti di vendita, nei confronti degli acquirenti; la società ha inoltre stipulato un contratto di appalto per la realizzazione graduale delle opere di urbanizzazione il cui corrispettivo è determinato con riferimento al prezzario vigente del Genio civile. Per determinare correttamente il reddito d'esercizio è necessario contrapporre ai ricavi, derivanti dalla vendita dei lotti di terreno, i costi che si possono fondatamente considerare attinenti a tali ricavi secondo il principio della competenza che vuole correlati costi e ricavi. Il ministero accerta che i costi di cui trattasi rappresentano costi necessari e inerenti alla produzione dei relativi ricavi e si riferiscono a opere di urbanizzazione alla cui esecuzione la società venditrice dei lotti di terreno non può sottrarsi, scaturendo essi da precise clausole contrattuali (convenzioni e contratti di vendita) che stabiliscono altresì le caratteristiche di dette opere: "Il carattere della competenza scaturisce dalla considerazione che nel caso in cui manchino i ricavi non può parlarsi di produzione del reddito, dal che deriva che sono i costi che devono seguire i ricavi. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi". La oggettiva determinabilità del costo si realizza considerando che i costi di urbanizzazione sono quantificabili nel loro ammontare, ancorché numericamente non manifestatisi, in quanto, la relativa determinazione si fonda su elementi certi contenuti nella convenzione stipulata con il competente comune, nel capitolato, nonché nel prezzario del Genio civile e ancora nel contratto d'appalto con l'impresa incaricata dell'esecuzione materiale dei lavori.

Costi presunti	Esistenza certa	Oggettiva determinabilità
	Elementi certi contenuti nella convenzione stipulata con il comune	a) Prezzario Genio civile b) Contratto di appalto stipulato con l'impresa incaricata della esecuzione materiale dei lavori

## **2. Risoluzione n. 14 del 5 marzo 1998**

I contratti con gli enti locali per i rifiuti solidi urbani, nonché le convenzioni con i comuni in regime di privativa, prevedono l'obbligo, per i gestori delle imprese di stoccaggio, una volta riempita la discarica, di procedere alla copertura finale della stessa, al ricupero ambientale delle relative aree, nonché alla gestione, monitoraggio e manutenzione delle discariche per periodi di tempo variabili a seconda di quanto disposto dalle stesse autorizzazioni e contratti. I costi connessi agli obblighi contrattuali assunti dalle imprese e relativi alla chiusura e postchiusura delle discariche sono però sostenuti, in gran parte, successivamente alla chiusura delle stesse, quando le discariche hanno cessato di generare ricavi. Questi ultimi, infatti, essendo correlati al conferimento dei rifiuti in discarica, sono interamente acquisiti dal gestore dell'impresa di stoccaggio durante il periodo di funzionamento della stessa, ancorché i ricavi incorporino quote relative ai costi da sostenere in periodi successivi alla data di chiusura della discarica. Viene esaminata la corretta rilevazione dei costi e ricavi connessi all'esercizio dell'attività di smaltimento dei rifiuti industriali da parte di imprese che provvedono al ritiro, trasporto, stoccaggio e smaltimento dei rifiuti stessi; queste imprese, al momento del ritiro dei rifiuti, fatturano ai clienti l'importo pattuito per la prestazione (art. 10 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22). Le imprese smaltitrici, all'atto del ritiro, subentrano ai conferenti nella proprietà dei rifiuti e nelle responsabilità civili e penali in ordine al loro effettivo e corretto smaltimento, tant'è che le stesse rilasciano ai conferenti una apposita attestazione comprovante il ritiro. Al termine dell'esercizio per i rifiuti ritirati presso i clienti ma non ancora smaltiti, viene meno la correlazione ricavi-costi, in quanto i ricavi sono stati tutti interamente contabilizzati al momento del ritiro di detti rifiuti, mentre i costi per il loro smaltimento non sono stati ancora sopportati. Per applicare il principio di correlazione occorre:

– stanziare in bilancio i costi di smaltimento, determinati in base alle tariffe praticate da altri operatori nel caso di affidamento a terzi; – ovvero rilevare i costi industriali interni di smaltimento, determinati secondo il costo medio

dell'anno. L'esistenza certa del costo deriva dall'obbligo di smaltire una certa quantità di rifiuti ritirati. La oggettiva determinabilità deriva dalle tariffe praticate da terzi per lo smaltimento ovvero dai dati di costo medio dimostrati dall'azienda. In chiusura vanno rilevati i costi relativi allo smaltimento dei rifiuti:

*Dare* Spese per prestazioni di servizi

*Avere* Fatture da ricevere

In questo modo il relativo costo è di competenza nell'esercizio in cui avviene il ritiro dei rifiuti. Nei successivi esercizi verranno rilevate le fatture relative a costi effettivamente sostenuti e la conseguente manifestazione finanziaria

## Conto economico di competenza

Costi	Ricavi
Costi sostenuti	Ricavi relativi ai rifiuti ritirati
Costi presunti per smaltimento rifiuti da effettuarsi	

## Stato patrimoniale

	.....
	B) Fondi per rischi ed oneri

La procedura è confermata dalla ris. n. 52/E del 2 giugno 1998 in riferimento ai costi da sostenere dopo la chiusura della discarica; infatti i gestori delle imprese di stoccaggio di rifiuti solidi urbani, dopo aver riempito la discarica, procedono alla copertura della discarica stessa e alla manutenzione per un periodo di tempo previsto dal contratto. Il principio della competenza deve essere inteso nel senso che i costi devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi correlati ai ricavi medesimi (nota n. 9/2940 del 22 ottobre 1981). Di fatto: – i ricavi si realizzano limitatamente al periodo di funzionamento della discarica; – i costi si sostengono sia negli esercizi in cui si sostengono i ricavi, sia successivamente alla chiusura della discarica. Il ministero conferma l'indicazione secondo cui i costi devono seguire i ricavi; gli stessi in mancanza del loro effettivo sostenimento devono avere le seguenti caratteristiche: – *la certezza*, che assume consistenza giuridica per gli impegni, contrattualmente assunti che conferiscono concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria; pertanto, la caratteristica della deducibilità va riguardata come reale possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie; – *la determinabilità*, che riguarda la quantificazione dei costi medesimi con metodi aziendali ovvero facendo anche riferimento ad apposite perizie. L'Agenzia delle entrate con l'intervento del 27 maggio 2010, prot. n. 2010/85997, conferma il contenuto della ris. 2 giugno 1998, n. 52/E, come risulta dal seguente stralcio: “La deducibilità dei costi di chiusura e post chiusura delle discariche in un periodo successivo al completamento della discarica, durante il quale non vengono più generati ricavi, è stata oggetto di chiarimento ministeriale con la risoluzione 2 giugno 1998, n. 52. In virtù del noto principio di correlazione, la scrivente ha riconosciuto che i costi di post chiusura (determinati sulla base di un'apposita perizia asseverata redatta da un tecnico abilitato) sono deducibili, ai fini della determinazione del reddito imponibile Ires, nell'esercizio di competenza dei ricavi (cioè nella fase attiva della discarica) in funzione della percentuale di riempimento della stessa (criterio oggettivo rappresentativo della potenzialità dei ricavi della discarica)”.

## ➤ **Mutamento del ritmo della correlazione per mutamento di destinazione**

La correlazione può mutare anche in funzione alla diversa destinazione del bene nella organizzazione aziendale.

L'ipotesi è stata esaminata dal ministero con la risoluzione 14 ottobre 1976, n. 9/ 1334, in riferimento a un fabbricato:

- prima destinato all'attività di autorimessa;
- poi, a seguito di demolizione, con destinazione del terreno alla costruzione di un edificio destinato alla vendita. Con la originaria destinazione si confrontano con i ricavi di esercizio i costi per quote di ammortamento; il passaggio del bene dalla categoria delle immobilizzazioni a quella del capitale circolante determina il trasferimento dell'intero costo tra quelli di esercizio. Il costo del fabbricato destinato alla vendita nella sua totalità è così determinato:
  - residuo costo contabile dell'autorimessa, cioè costo storico al netto delle quote di ammortamento dedotte fino al momento dell'abbattimento;
  - costi di demolizione;
  - costi di costruzione.

L'analisi dell'operazione è compiuta nel successivo paragrafo 3.3, nella trattazione delle plusvalenze.

## ➤ **Effettività**

Il requisito della effettività riguarda i costi sostenuti al fine delle loro deducibilità; si pone a sostegno della verifica della documentazione del costo e della certezza della spesa sostenuta. In realtà documentazione ed effettività del costo viaggiano insieme e consentono di verificare:

- la natura del costo, soprattutto quando si fa riferimento a prestazioni di servizi;
- l'effettività del movimento finanziario.

Alcuni casi trattati dal ministero sono utili per la miglior comprensione del problema.

### **PRASSI**

#### **Spesa per valori bollati (Ris. n. 9/1684 del 29 ottobre 1976)**

Le distinte recanti il bollo d'ufficio e la sottoscrizione del titolare o di un impiegato all'uopo delegato, possono dimostrare l'effettività del costo purché tali distinte o attestazioni rechino l'espressa indicazione del soggetto che ha proceduto all'acquisto dei valori sopra indicati.

#### **Spese sostenute all'estero dagli autotrasportatori (Circ. n. 20/9/613 del 16 giugno 1984)**

Il documento che serve come prova delle spese sostenute, deve contenere l'indicazione della ditta, della denominazione sociale o ragione sociale della residenza o domicilio e comunque il nome e cognome dei soggetti fra i quali viene effettuata l'operazione economica da cui traggono origine le spese, la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione e i relativi corrispettivi, nonché la data in cui l'operazione stessa è stata posta in essere. Tuttavia nel caso di documentazione estera il ministero ritiene sufficiente la documentazione rilasciata nello Stato estero secondo la legislazione ivi in vigore, ancorché non conforme a quella prescritta dalla disciplina italiana. Tale idoneità va riconosciuta anche quando il documento di spesa sia sprovvisto degli estremi di identificazione dell'autotrasportatore, a condizione però che esso contenga l'indicazione dei beni acquistati o delle prestazioni di servizio cui la spesa stessa si riferisce, nonché

della ditta fornitrice e sempre che la legislazione dello Stato estero non preveda l'obbligatorietà della contestuale emissione di un documento, contenente i requisiti sopra indicati, su esplicita richiesta del cliente. In conclusione la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese è comunque subordinata alla ulteriore condizione che esse siano state effettivamente sostenute nel tempo di effettuazione dell'attività del singolo trasporto.

## ➤ Ratei e risconti

Un fenomeno diverso che, comunque attiene ai principi di competenza e di correlazione, si evidenzia attraverso la sistemazione contabile dei costi e ricavi utilizzando lo strumento contabile dei ratei e risconti.

Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

### **I ratei ed i risconti ai fini della competenza**

Nella generalità dei casi, il fenomeno è collegato a contratti di durata, i cui corrispettivi (ovvero oneri) vengono imputati ai diversi esercizi tenendo conto dei giorni intercorrenti tra la data di stipula e la data di conclusione del rapporto.

Si applica il criterio del tempo fisico nei contratti di durata laddove i corrispettivi riguardano due o più esercizi consecutivi; ad es. contratti di locazione, contratti assicurativi a premio annuale, con addebiti effettuati in via anticipata o posticipata.

Il tempo economico invece si ha "nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al solo decorrere del tempo. Il concetto di tempo economico riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo, costituenti l'elemento essenziale per la ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio".

**Il codice civile art. 2424-bis, comma 6, prevede:** "Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali vari in ragione del tempo".

Pertanto, i ratei ed i risconti si riferiscono a quote di costi o di ricavi comuni a due o più esercizi.

Per rispettare la competenza si usa il criterio del "tempo fisico", come prevede la disposizione codicistica.

Il tratto distintivo tra ratei e risconti è costituito dalla modalità con cui si manifesta l'aspetto finanziario.

### **Dal Principio contabile OIC n. 18:**

I ratei attivi e passivi misurano, rispettivamente, quote di proventi o di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio.

I risconti attivi o passivi esprimono invece quote di costi o proventi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi, per la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Sotto l'aspetto economico i ratei si riferiscono a voci di ricavo o di costo (attivi o passivi) che troveranno riscontro nel periodo successivo; i risconti, invece, si riferiscono a costi o ricavi (attivi o passivi) rilevati nell'esercizio in corso (o in precedenti esercizi) ma di competenza di esercizi futuri.

**[www.commercialistatelematico.com](http://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

Scopo ultimo di tali scritture è la rilevazione a conto economico di costi ovvero di ricavi di competenza dell'esercizio medesimo.

## In dettaglio

### Ratei attivi

Misurano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

### Ratei passivi

Misurano quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

### Risconti attivi

Rappresentano quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi.

### Risconti passivi

Rappresentano quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi.

I fenomeni che rappresentano devono pertanto essere relativi a importi suscettibili di variazione in relazione al trascorrere del tempo, che rappresenta il sistema di misura in base al quale va suddivisa la quota di competenza di ciascuno degli esercizi interessati.

Esempio, rata di locazione per il periodo 1° ottobre X-30 settembre X+1, il costo di affitto viene ripartito tra i due esercizi (X; X+1) sulla base:

- dei giorni intercorrenti tra la data di decorrenza del contratto e la data di chiusura dell'esercizio, per quanto riguarda la quota di competenza dell'esercizio X;
- dei giorni intercorrenti tra la data di apertura dell'esercizio e la data di scadenza del contratto, per quanto riguarda la quota di competenza dell'esercizio successivo X+1.

Il criterio del tempo fisico non si può applicare nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano contenuto economico costante nel tempo.

## Nel bilancio

Non vi è la necessità di distinguere i ratei e risconti nello stato patrimoniale.

L'art. 2427, comma 1, chiede di indicare le opportune informazioni nella nota integrativa sulla composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" quando il loro ammontare è apprezzabile (numero 7), laddove per composizione si intende una distinzione, qualitativa e quantitativa, dei ratei e dei risconti all'interno delle due voci;

- se significativa, la ripartizione dei ratei e risconti con durata entro e oltre l'esercizio successivo nonché dei ratei e risconti con durata oltre i cinque anni;
- se attivi devono rilevarsi nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce D, con separata indicazione del disaggio sui prestiti;
- se passivi devono rilevarsi nel passivo dello stato patrimoniale alla voce E, con separata indicazione dell'aggio sui prestiti.

## La riapertura dei conti

La rilevazione contabile di apertura e di successiva sistemazione completa il trattamento ai fini della competenza.

A tal fine all'inizio dell'anno successivo i conti accesi ai singoli ratei e risconti appostati nell'esercizio vengono "chiusi", imputando i costi o i ricavi rinviati direttamente ai conti dai quali nell'esercizio precedente sono nati; in conseguenza il conto economico dell'anno seguente riporta la quota di competenza di costi o ricavi rinviata dall'anno precedente.

**Ipotesi 1 Giroconto del rateo passivo** Interessi su mutuo già di competenza anno precedente Dare Rateo passivo interessi su mutuo Avere Interessi passivi su mutuo

In questo modo il conto interessi nel successivo esercizio avrà il seguente funzionamento:

## Interessi passivi

Interessi dell'intero periodo dall'01/03/2013	Rettifica per interessi già maturati nel 2013
---	---

Il conto ratei si può chiudere anche nel momento del pagamento, con la rilevazione:

*Dare* Ratei passivi  
*Dare* Interessi passivi  
*Avere* Banca

Il conto interessi passivi in tal modo rileverà soltanto la competenza 2014.

## Ricuperabilità della posta

Nel principio contabile sono dedicate osservazioni ai ratei e risconti pluriennali per i quali, al termine di ciascun esercizio, occorre verificare che le condizioni che ne hanno determinato la rilevazione iniziale siano ancora presenti, altrimenti è necessario apportare le necessarie rettifiche di valore.

La valutazione non tiene conto solo del trascorrere del tempo ma anche dell'eventuale realizzabilità/recuperabilità dell'importo iscritto in bilancio.

## Ratei attivi pluriennali

È necessario aggiornare la valutazione secondo il presumibile valore di realizzo; ai fini della stima di tale valore vanno apprezzate le eventuali perdite per inesigibilità o altre cause di minor realizzo.

Al verificarsi di tale situazione la società deve rilevare una perdita di valore nella voce (B.10.d) del conto economico in contropartita della riduzione del rateo attivo.

Es. un contratto di locazione che prevede il pagamento di un canone posticipato di competenza di più esercizi; il proprietario imputerà lo stesso per competenza e quindi il primo anno iscriverà un rateo attivo che corrisponde al credito maturato.

Se nell'anno successivo le condizioni economiche del debitore dovessero essere mutate, mettendo in dubbio l'esigibilità del credito, il proprietario dovrà rivedere l'iscrizione già effettuata in termini di valutazione.

## Risconti attivi pluriennali

È necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato ai costi differiti che il residuo rappresenta. Se tale beneficio è inferiore (in tutto od in parte) alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore. Se necessario la società rileverà una perdita di valore nella voce B.10.d del conto economico in contropartita della riduzione del risconto attivo.

Il ministero si è interessato a tale problematica; due situazioni emblematiche sono contenute nei casi di seguito esposti. I risconti passivi rilevano rettifiche ai ricavi già rilevati riconducendo gli stessi al valore di competenza.

## PRASSI

### 1. Risoluzione n. 91081 del 6 maggio 1992

Il problema è sollevato dalle società di factoring in ordine al trattamento della commissione percepita (ricavo) in dipendenza dell'acquisto *pro soluto* di crediti vantati da imprese farmaceutiche nei confronti degli enti pubblici acquirenti. In sede di bilancio, la parte di commissione relativa ai crediti, il cui incasso avverrà nell'esercizio successivo a quello in cui si è perfezionato il contratto di acquisto, sarà oggetto di risconto secondo il principio della competenza temporale, in proporzione alla durata residua dei crediti stessi. Il Ministero rileva una stretta correlazione tra l'ammontare della commissione richiesta in sede di acquisto dei crediti e il tempo intercorrente per la riscossione dei crediti stessi. In sostanza, considerato che l'acquisto dei crediti da parte della società acquirente viene effettuato al valore nominale, la remunerazione va parametrata al tempo occorrente per la predetta riscossione; "pertanto – conclude il ministero – nell'ipotesi in cui detta commissione si riferisca a un intervallo di tempo a cavallo fra due esercizi consecutivi, si ritiene corretto effettuare il differimento o storno per la parte riguardante il tempo compreso fra la data di fine esercizio e quella contrattualmente convenuta per la riscossione dei crediti, a nulla influenzando il momento in cui si è verificata la manifestazione finanziaria della stessa".

Ricavi delle commissioni rilevate in contabilità

-quota da maturare nei successivi esercizi

= Ricavo di competenza

### 2. Risoluzione n. 91705 del 5 giugno 1979

Il problema esaminato riguarda i canoni di locazione relativi alla concessione cinquantennale dei posti barca, quando vengono riscossi in via anticipata rispetto ai periodi di competenza; canoni che nel corso degli esercizi di gestione, vanno integrati in funzione del costo di determinati servizi accessori, mentre nello stesso tempo i canoni stessi subiscono variazioni in funzione del canone di concessione demaniale. La circostanza che l'ammontare del canone è soggetto a variazioni nel corso della concessione non può modificare l'impostazione contabile secondo cui il canone complessivo va ripartito tra i 50 anni della concessione. Le variazioni interesseranno, peraltro, l'esercizio in cui insorgono; tali ulteriori valori saranno qualificati come maggiori ricavi o come sopravvenienze attive, a seconda del loro riferimento, rispettivamente, all'esercizio stesso ovvero a esercizi precedenti.

Al conto economico:

Ricavi conseguiti/50 anni = Ricavo di competenza di ciascun esercizio

Le variazioni del ricavo che possono manifestarsi negli esercizi successivi vanno così classificate:

- per variazione canone concessione demaniale - Sopravvenienze attive
- per servizi accessori - Ricavi

Le imputazioni a favore dell'esercizio si configurano a seconda che si tratti di mutamenti nei ricavi



(sopravvenienze) ovvero di ricavi integrativi per ulteriori servizi prestati.

## **Il principio di derivazione**

In sede di dichiarazione dei redditi per determinare l'imponibile fiscale delle imprese che formano un bilancio si procede come già detto in applicazione dell'art. 83 del Tuir: "Il reddito d'impresa, (...) è determinato apportando all'utile o alla perdita dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione (n.d.r. capo II del Tuir)".

In sostanza:

- si parte dal risultato civilistico;
- si apportano a tale risultato le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalla disciplina fiscale.

L'esclusione da tassazione, che si realizza attraverso la variazione, può distinguersi in:

- temporanea, ad es. se le componenti positive di reddito vengono rinviate per competenza, per essere tassate negli esercizi successivi;
- definitiva, ad es. nel caso in cui la componente negativa di reddito viene tassata e non sarà più deducibile dal punto di vista fiscale negli esercizi successivi.

## **➤ Le precauzioni per evitare nuovi casi di inquinamento fiscale**

Chiudiamo questo breve excursus sul rapporto tra bilancio civilistico e aspetto fiscale, prospettando una nuova ipotesi di inquadramento fiscale, previsto dal legislatore.

Il legislatore della Finanziaria 2008 (art. 1, comma 34, della L. n. 244/2007) ha previsto che, a seguito dell'eliminazione del Quadro EC, "(...) Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico (...) possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi". Peraltro, resta "salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili". La ratio della disposizione consente di evitare le eventuali manovre contabili realizzate per uniformare le valutazioni di bilancio alle disposizioni del Tuir e per godere, quindi, di vantaggi fiscali altrimenti non fruibili; ad es. variazioni dei piani di ammortamento poste in essere al solo scopo di maggiorare le quote di ammortamento utilizzando coefficienti del d.m. 31 dicembre 1988, rispetto a comportamenti contabili osservati in precedenti esercizi.

In sostanza si vuole evitare che il redattore del bilancio possa utilizzare valutazioni fiscali definendole corrette sotto il profilo civilistico. I commi da 92 a 94 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 prevedono, altresì, norme sanzionatorie per i soggetti incaricati del controllo contabile che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi e dell'Irap. Il nuovo comma 5, dell'art. 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa a carico dei soggetti che sottoscrivono la dichiarazione e compilano la relazione di revisione di cui all'art. 2409-ter del codice civile:

1) se non indicano nella loro relazione le motivazioni che li hanno indotti ad esprimere un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio; e 2) se da tali omissioni derivino infedeltà della dichiarazione dei redditi o dell'Irap.

L'ammontare della sanzione è pari al 30% del compenso contrattuale spettante e, comunque, non può essere superiore all'imposta effettivamente accertata in capo al contribuente. Il comma 93

**[www.commercialistatelematico.com](http://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

dell'art. 1 della stessa Finanziaria 2008 prevede che “le disposizioni del comma 92 si applicano a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007”.

Occorre che il redattore del bilancio abbia sempre ben presente che le norme civilistiche costituiscono strumenti idonei a permettere una rappresentazione il più possibile aderente al vero della realtà aziendale, mentre le norme fiscali hanno la funzione di definire ciò che è consentito al contribuente.

Occorre quindi evitare l'inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio, se il contribuente compie scelte contabili allo scopo di massimizzare il proprio vantaggio fiscale.

## **L'inerenza qualitativa e quantitativa**

Il requisito della inerenza costituisce l'ultimo ostacolo che il costo deve affrontare per divenire fiscalmente deducibile. Dopo aver superato l'esame della competenza e della effettività, occorre verificare se il costo è sostenuto nell'interesse dell'azienda.

L'inerenza dei costi (**ris. n. 1603 del 12 febbraio 1985**) va intesa quale rapporto di causa ed effetto dei componenti negativi con l'attività produttiva. Il concetto di inerenza ha subito nel tempo un notevole ampliamento, in quanto non è più legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa; pertanto, si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa, in riferimento ad attività ed operazioni che concorrono a formarne il reddito.

Il principio si collega, non soltanto ai ricavi e/o proventi, ma all'intera attività, con la conseguenza che si devono considerare deducibili tutte quelle spese dalle quali derivano ricavi e/o compensi anche in successione di tempo (note ministeriali del 25 ottobre 1980, n. 9/2113, 7 luglio 1983, n. 30/9/944, 12 febbraio 1985, n. 9/1603 e 28 ottobre 1998, n. 158/E).

Non è richiesto il rapporto diretto con i ricavi; viene invece richiesta la verifica sulla destinazione del costo; se la destinazione avviene all'interno della organizzazione d'impresa, il costo è fiscalmente deducibile.

L'inerenza può distinguersi in qualitativa e quantitativa.

La prima valutazione è fondata sul collegamento tra la tipologia di costo sostenuto e l'attività aziendale. Il secondo controllo è sul merito; la estensione di tale ultimo concetto ha portato negli ultimi anni alla valutazione fiscale del principio di antieconomicità.

## **La inerenza qualitativa**

Per completare il concetto è utile partire da una sentenza della Cassazione (**sez. I, n. 8818 del 7 aprile 1995**), secondo la quale sono state ritenute non deducibili le somme pagate per il riscatto di un dirigente sequestrato poiché: “le norme sulla deducibilità dei costi e degli oneri hanno ben preciso e limitato ambito di applicazione, nel senso che la deducibilità stessa è sempre condizionata ad una stretta inerenza dei costi e degli oneri all'attività svolta, ossia che questi siano stati funzionali alla formazione del reddito o, come anche si può dire, si siano rapportati come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito. E, per quanto si possa estendere la portata di questo concetto, non può accedersi alla tesi che la spesa costituita dal pagamento del riscatto per la liberazione di un dirigente, sia pure della capacità imprenditoriale descritta dalla società, possa annoverarsi tra quelle funzionali alla produzione del reddito”.

Secondo l'art. 109, comma 5, del Tuir, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. L'inerenza, va intesa quindi come correlazione funzionale fra onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile.

Ne consegue che, affinché un costo sostenuto sia ritenuto fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa, non è necessario che sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata

componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, cioè è sufficiente che sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Per accertare la sussistenza o meno dell'inerenza occorre quindi valutare se tra spesa ed attività o beni sussista una relazione immediata e diretta.

Pertanto:

- se esiste il nesso, l'onere risulta interamente deducibile;
- se i costi e le spese sono riferiti in modo promiscuo sia ad attività o beni tassabili, che ad attività o beni esenti da imposizione, deve, invece, applicarsi un criterio di deduzione pro-rata.

In ogni caso va osservato che la valutazione di inerenza non può, però, essere effettuata in astratto, ma deve essere riferita al caso concreto, alle singole voci di spesa, al fine di verificarne la deducibilità ai fini fiscali.

### **Le componenti negative escluse dalla verifica, ad es., sono:**

- interessi passivi, per i quali la norma riconosce sempre il diritto alla deducibilità, senza alcun giudizio sulla inerenza, anche se nei limiti della disciplina prevista all'art. 96 del Tuir che rappresenta la norma che fissa la misura e le modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili (Cass. n. 14702/2001);
- oneri fiscali (riguardanti le imposte deducibili), oneri contributivi (riguardanti i contributi ad associazioni sindacali o di categoria) ed oneri di utilità sociale, la cui deduzione spetta, a prescindere dal giudizio di inerenza, nella misura ed alle condizioni indicate rispettivamente negli artt. 99 e 100 del Tuir;
- costi che sono soggetti ad una deduzione forfetaria (ad esempio: costi connessi all'utilizzo di veicoli a motore, di telefoni cellulari, spese di rappresentanza, ecc.), che si riferiscono soprattutto a beni per i quali l'utilizzo extra-aziendale è consentito.

### **Onere della prova**

La Corte di Cassazione ha affermato, da ultimo nelle sentenze dal n. 4554 al n. 4559 del 25 febbraio 2010, che l'onere della prova dell'inerenza dei costi grava sul contribuente.

### **GIURISPRUDENZA**

- **Cassazione, sentenze n. 4218 del 24 febbraio 2006, n. 20521 del 22 settembre 2006, n. 24075 del 10 novembre 2006 e n. 27619 del 29 dicembre 2006:** "Poiché l'inerenza deve intercorrere tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, e non tra i componenti negativi e i componenti positivi tassati, ne consegue che sono deducibili anche i componenti negativi che si riferiscono ad attività o beni da cui, in proiezione futura, deriveranno componenti positivi che concorreranno a formare il reddito".
- **Cassazione, sentenza n. 12330 dell'8 ottobre 2001,** ha addossato al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compresi i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non essendo sufficiente, pertanto, la registrazione dei costi nelle scritture contabili perché l'Amministrazione li debba riconoscere, né potendo imporsi all'ufficio un onere di provare la non esistenza o inerenza.
- **Cassazione, sentenza n. 10258 del 21 aprile 2008,** la Corte ha affermato che la valutazione circa l'inerenza di una spesa alla produzione del reddito d'impresa e quindi la sua detraibilità dal bilancio

ai fini della individuazione del reddito imponibile deve avvenire in relazione alla natura dei benefici acquisiti e non alla veste giuridica di chi li fornisce “l’inerenza di una spesa deve essere valutata in relazione al soggetto che la spesa affronta, ed in relazione ai servizi e ai beni che attraverso questa spesa il medesimo soggetto si assicura”.

• **Cassazione, sentenza n. 10257 del 21 aprile 2008:** “Ricade sul contribuente l’onere di dimostrare l’inerenza all’attività di impresa delle singole spese affrontate; ed il giudice di merito nel valutare se questa prova sia stata fornita deve prendere in esame la funzione dei beni e dei servizi acquisiti, prescindendo dall’entità della spesa e dalla circostanza che i versamenti siano stati erogati ad un soggetto diverso dal contribuente, il quale abbia a sua volta provveduto alla acquisizione dei beni o alla organizzazione dei servizi”.

• **Cassazione, sentenza n. 10981 del 13 maggio 2009,** ha affermato che “in tema di determinazione del reddito di impresa, l’utile economico rilevante è solo quello effettivamente ritratto dal contribuente e non pure quello ricavato da altri soggetti di cui quello si sia avvalso per realizzare un’operazione economica. Infatti la partecipazione societaria di un soggetto ad un altro non consente di annullare, neppure a fini fiscali, la soggettività del partecipante e, quindi, di contestare l’attribuzione allo stesso e non già al partecipante) dei risultati economici prodotti dall’attività imprenditoriale posta in essere dal partecipante medesimo (Cass., sentenze n. 20392 del 28 settembre 2007, n. 8089 del 1987)”.

• **Cassazione, sentenze nn. 4218/2006, 18000/2006, 16115/2007, 3305/2009:** “La prova del contribuente può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili (purché costituenti elementi certi e precisi, come prescritto dall’allora vigente art. 75, comma 4), ma non certamente l’attenuazione della regola sulla ripartizione dell’onere della prova”.

• **Cassazione, sez. trib., sentenza n. 6502 del 19 maggio 2000,** la deducibilità delle spese all’attività d’impresa in senso ampio, “il cui ambito di operatività deve necessariamente essere valutato in rapporto a tutte le attività” e dell’Amministrazione finanziaria (circ. n. 30/9/ 944 del 7 luglio 1983).

• • **Cassazione, sentenza n. 4554 del 25 febbraio 2010.** “L’inerenza deve intercorrere tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, e non tra i componenti negativi ed i componenti passivi tassati; ne consegue che sono deducibili anche i componenti negativi che si riferiscono ad attività o beni da cui, in proiezione futura, deriveranno componenti positivi che concorreranno a formare il reddito”.

• **Conseguenze:**

• rapporto di causa ed effetto dei componenti negativi con l’attività produttiva

• ampliamento nel tempo, collegato non solo ai ricavi e/o proventi, ma all’intera attività; sono deducibili tutte quelle spese dalle quali derivano ricavi e/o compensi in successione di tempo

• vanno, di volta in volta, considerati il tipo di attività svolta, i rapporti con l’attività dell’impresa, le eventuali utilità personali che si possono ricevere dal sostenimento di certi costi, ecc.

**L’inerenza qualitativa al verificarsi di certe condizioni può condurre all’abuso di diritto. Cassazione, sentenza n. 6855 del 20 marzo 2009 -Cassazione, sez. un., sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008**

L’inerenza viene collegata all’abuso del diritto che “si traduce in un principio generale antielusivo, secondo il quale è precluso al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità

contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione”.

## PRASSI

.....

Note ministeriali: n. 9/2113 del 25 ottobre 1980; n. 30/09/944 del 7 luglio 1983; n. 9/1603 del 12 febbraio 1985; n. 158/E del 28 ottobre 1998.

### L'inerenza quantitativa

**Il principio di inerenza “quantitativa” riguarda l'entità dei costi e dei ricavi; tanto introduce la tesi più specifica della sindacabilità dei comportamenti antieconomici da parte dell'A.F., di cui si dirà nei successivi paragrafi.**

**La G. di F. con circolare 1/2008** sul punto indirizza la verifica della inerenza all'attività svolta dall'impresa, nel senso di verifica se il sostenimento dello stesso si è reso necessario o, comunque, è connesso allo svolgimento dell'attività esercitata; successivamente dovrà essere verificata la congruità del medesimo rispetto agli altri costi e ricavi dichiarati. In quest'ultimo caso potrà essere recuperata a tassazione la quota parte di costo che appare sproporzionata.

Vengono distinte, a questo fine, due tipologie di spese:

**1.** quella che, per loro stessa natura, non possono avere un impiego diverso dall'impresa:

- acquisto di materia prima non suscettibile di utilizzo privato;
- acquisto di impianti, macchinari o attrezzature che possono produrre utilità solo nel contesto aziendale;

**2.** quelle che possono essere oggettivamente suscettibili di produrre utilità diversificate, non solo nell'ambito aziendale ma anche extra-impresa, e quindi, in primo luogo, potenzialmente riferibili alla sfera privata dell'imprenditore, dei soci, degli amministratori.

L'apprezzamento dell'entità del costo non è contenuto nella valutazione del principio di inerenza di cui al co. 5, dell'art. 109, d.P.R. 917/1986, che prevede solo il rapporto tra le spese/costi ed i ricavi in presenza di ricavi o proventi imponibili ovvero esclusi. Il verificatore, in presenza di tale rilievo consegue solo una presunzione semplice, non dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, con onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, altrimenti il contribuente potrà eccepire l'illegittimità dell'accertamento, con conseguente annullamento dell'atto.

Allo scopo la documentazione della spesa, la fattura in modo specifico, debitamente quietanziata, deve contenere oltre che l'individuazione dei soggetti dell'operazione (ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio, nome e cognome), anche la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'atto economico.

Il punto di maggiore interesse è rappresentato dal successivo passaggio interpretativo, quando è prevista la possibilità di disconoscere l'inerenza di un costo sulla base di valutazioni che tengano conto delle “caratteristiche generali dell'impresa”, quali:

**[www.commercialistatelematico.com](http://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

- dimensioni;
- condizioni del mercato;
- natura dei prodotti commercializzati;
- condizioni che normalmente caratterizzano l'offerta;
- tipologia della clientela.

Valgono in proposito le rappresentazioni di talune situazioni rappresentate dalla giurisprudenza.

## GIURISPRUDENZA

- **Con ord. n. 19489 del 13 settembre 2010**, la Corte di Cassazione ha accolto il primo motivo di ricorso, avanzato dall'Agenzia delle entrate, con il quale si denunciava la violazione dell'art. 109, commi 4 e 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, "se, in presenza di un avviso d'accertamento del reddito di una società a r.l. con cui l'Ufficio tributario disconosca la deducibilità di determinati costi dal reddito d'impresa, non avendo la parte fornito alcun elemento utile alla specifica delle prestazioni genericamente esposte in fattura, relative alle attività di assistenza alla clientela e ricerche di mercato, debbano essere ammessi in deduzione, d.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109, nn. 4 e 5, solo quei costi che risultino inerenti con l'attività d'impresa, cioè provengano da elementi certi e precisi e non desumibili in via meramente ipotetica". "Poiché l'inerenza deve intercorrere tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, e non tra i componenti negativi e i componenti positivi tassati, ne consegue che sono deducibili anche i componenti negativi che si riferiscono ad attività o beni da cui, in proiezione futura, deriveranno componenti positivi che concorreranno a formare il reddito". L'inerenza dei costi va intesa, pertanto, quale rapporto di causa ed effetto dei componenti negativi con l'attività produttiva. Il concetto di inerenza, infatti, ha subito nel tempo un notevole ampliamento, in quanto esso si collega non più solo ai ricavi e/o proventi, ma all'intera attività, con la conseguenza che si devono considerare deducibili tutte quelle spese dalle quali derivano ricavi e/o compensi in successione di tempo. Vanno esaminati il tipo di attività svolta, i rapporti con l'attività dell'impresa, le eventuali utilità personali che si possono ricevere dal sostenimento di quel costo.
- **Sentenza n. 4046 del 21 febbraio 2007**, fondata sulla presunzione secondo cui appare inverosimile che, per un importo elevato (circa 13 miliardi di vecchie lire), non sia stato stipulato un regolare contratto di appalto. La parte ricorrente non offre alla valutazione del giudice argomenti per ritenere che nella specie la stipula di un contratto scritto non fosse necessario per particolari ragioni, idonee a superare l'*id quod plerumque accidit*.

Va conclusivamente osservato come tutte le volte in cui il disconoscimento del costo sia fondato su una valutazione quantitativa dell'inerenza, la motivazione dell'atto dovrà essere particolarmente argomentata; il verificatore dovrà essere in grado di evidenziare, trattandosi di presunzione semplice, gli elementi di gravità, precisione e concordanza in base a criteri oggettivi.

Non può, pertanto, ritenersi sufficiente il mero rilievo di una discordanza ad es. tra corrispettivo e valore di mercato della spesa sostenuta, oppure il solo confronto tra costi e ricavi, dovendo essere le argomentazioni supportate da "una pluralità di parametri oggettivi, significativamente consistenti". Solo in questo modo, peraltro, può essere rispettato il diritto di difesa del contribuente.

## L'antieconomicità

### Premessa

Il comportamento definito antieconomico si riferisce a decisioni/scelte effettuate dall'imprenditore che presentano le seguenti caratteristiche:

a) nella gestione dell'impresa viene attuato un comportamento contrario ai canoni dell'economia; b) non sono date spiegazioni di tale comportamento, sia in riferimento a singole operazioni che alla intera gestione dell'impresa.

In questo caso l'Ufficio può procedere ad accertamento "analitico induttivo", ai sensi della lett. d), co. 1, art. 39 del d.P.R. n. 600/73.

**La Direzione centrale accertamento, con la nota 8 aprile 2008, n. 55440**, ha affermato che gli Uffici hanno il potere di disconoscere, in tutto o in parte, la deducibilità di un costo, nel rispetto del generale criterio di economicità che dovrebbe ispirare e caratterizzare tutti gli atti dell'impresa (nello stesso senso la

**Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23635 del 3 luglio 2008 e n. 24436 del 4 luglio 2008).**

Questo atteggiamento fiscale è pericoloso per il contribuente poiché la contestazione dell'antieconomicità è considerata un argomento autosufficiente, che basta da solo a giustificare un accertamento; l'antieconomicità invece dovrebbe essere considerata un punto di partenza, e non di arrivo, dell'azione di accertamento.

L'Agenzia con una nota interna (n. 55440/2008) ha segnalato agli uffici che i comportamenti palesemente antieconomici possono configurarsi sia con l'eccessività di costi che attraverso la compressione di componenti positivi di reddito; ad ogni contestazione di una condotta ritenuta antieconomica deve corrispondere la difesa del contribuente con un ribaltamento dell'onere della prova.

### ➤ Le contestazioni più frequenti

Compensi ai manager

- L'Ufficio rettifica il costo dedotto dalla società per i compensi erogati agli amministratori in quanto ritenuto eccessivo; la somma ritenuta eccessiva viene ripresa a tassazione.

Costi infragruppo

- Nel contratto effettuato nei confronti di una società appartenente ad un gruppo vengono ripresi a tassazione alcuni costi sostenuti per servizi resi da altri soggetti del gruppo, ritenuti eccessivi.

Penali

- L'impresa pur prevedendo delle penali in caso di consegne tardive di beni o esecuzioni in ritardo di servizi da parte dei propri fornitori, nella maggior parte dei casi non le applica; l'Agenzia ritiene tale rinuncia antieconomica e pertanto accerta la rettifica per maggiori ricavi corrispondenti alle penali di fatto non rimosse.

Utili ridotti ovvero perdite di esercizio

- La società registra utili ridotti o rileva perdite.

- L'ufficio ritiene la gestione imprenditoriale, nel suo insieme, antieconomica e quindi ritiene inverosimili i risultati che il soggetto realizza.

- Il fisco rettifica l'utile sulla base di alcuni indici economici elaborati dai verificatori o attraverso medie di settore.

## La difesa preventiva del contribuente

Il contribuente deve sempre aver presente l'accertamento di questo tipo allo scopo di dare sempre la giustificazione delle scelte compiute, nelle ipotesi di vendita/acquisti a prezzi significativamente diversi da quelli di mercato. In questo caso la giustificazione del comportamento può emergere in sede di attività negoziale (contratto) ma anche da atti societari, assunti dagli organi societari.

Tali prove consentiranno di dimostrare che le stesse operazioni hanno ben precise valutazioni economiche per cui non regge la presunzione che il corrispettivo della transazione sia stato diverso da quello contabilizzato.

La Corte di Cassazione con sent. n. 16642 del 29 luglio 2011 ha ribadito la necessità che il contribuente fornisca un'adeguata giustificazione per le operazioni compiute.

In ogni caso va tenuto presente un principio di carattere generale. Chi svolge un'attività economica parte con lo scopo di massimizzare i propri profitti; l'obiettivo però va raggiunto nel tempo, e con strategie diverse adottate dall'imprenditore in relazione al mercato in cui si opera ed alle previsioni sulla gestione futura.

Tanto in relazione all'intervento di fattori esterni, quali:

- maggiori costi di energia, di trasporto, ecc.;
- errate previsioni sulla evoluzione del mercato, in conflitto con la strategia scelta;
- carenze manageriali.

## Le valutazioni del fisco: accertamento induttivo

La circolare n. 72/E del 14 agosto 2002, emanata dall'Agenzia delle entrate, indica ai verificatori di controllare gli aspetti gestionali, economici e finanziari, per cui dovrà essere effettuato un controllo di merito sui fatti aziendali al fine di valutarne la loro economicità e convenienza; allo scopo è possibile il ricorso all'esame dei conti correnti bancari e postali intrattenuti dal contribuente sia esso una società o un imprenditore persona fisica ma anche dei soggetti legati al medesimo da vincoli di parentela o di amicizia.

Nel passato il verificatore si era interessato solo della compatibilità tra il fatto contabilizzato e l'aspetto fiscale. L'Amministrazione finanziaria attualmente manifesta il differente indirizzo di entrare nel merito della gestione; al punto 3.2 della circolare si afferma in proposito che occorre indirizzare l'attività di verifica all'esame degli aspetti gestionali, economici e finanziari più significativi e rilevanti ai fini fiscali.

I giudici della Cassazione esprimono atteggiamenti diversi pur non escludendo errori di valutazione; insomma l'imprenditore può compiere operazioni antieconomiche per ottenere altri benefici, però occorre in ogni caso che le varie operazioni rispondano a criteri di logica economica in un mercato ed in un regime di libera concorrenza.

Solo l'assenza di giustificazioni, da parte dell'imprenditore, in ordine al comportamento economico anomalo, consente all'Ufficio di procedere all'accertamento induttivo.

## GIURISPRUDENZA

### Il contenzioso

La Cassazione afferma però anche che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni economici, non giustificato dal contribuente, il giudice deve motivare le ragioni per le quali ritiene che il comportamento antieconomico ingiustificato del contribuente costituisce titolo per l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. 600/73. In tal senso:

1. Cass. civ., sez. V, 2 aprile 2001, n. 4857, che tratta in maniera particolare della libertà delle scelte



imprenditoriali;

2. Cass. civ., sez. V, 9 febbraio 2001, n. 1821, secondo cui l'imprenditore, proprio perché tale, non può che agire secondo criteri di logica economica intesi ad ottenere il profitto più elevato ed a ridurre al minimo i costi; proprio per contenere i costi si procurerà i vari fattori;

3. nello stesso senso la Cass. 25 maggio 2002, n. 7680 e 22 maggio 2002, n. 7487.

## Casi particolari

### **Cass., sez. trib., n. 13478 del 30 ottobre 2001**

“L'Amministrazione finanziaria ben può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere a rettifica di queste ultime, (...) e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa”.

### **Cass., sez. trib., n. 6337 del 3 maggio 2002**

“Pur di fronte ad una contabilità regolarmente tenuta, è possibile accertare ricavi superiori a quelli dichiarati, se la percentuale di ricarico applicata dal contribuente è inferiore a quella mediamente applicata nel settore di appartenenza, fino a raggiungere livelli di abnormità e/o di irragionevolezza”.

### **Cass., sez. trib., n. 11240 del 30 luglio 2002**

“(…) all'Amministrazione finanziaria è attribuito (...) il generale potere di disconoscere la valutazione economica data nel bilancio, o comunque, risultante da atti o negozi giuridici, a componenti positivi o negativi del reddito, a prescindere dall'accertamento della simulazione di tali atti e anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta”.

### **Cass., sez. trib., n. 18857 del 7 settembre 2007**

“(…) l'art. 39, comma 1, lettera d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 consente l'accertamento induttivo del reddito, (...) qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto configgente con regole fondamentali di ragionevolezza, potendo il giudizio di non affidabilità della documentazione fiscale essere determinato dall'abnormità dell'espressione finale”.

### **Cass., sez. trib., n. 951 del 16 gennaio 2009**

“(…) i giudici, chiamati a stabilire l'antieconomicità dell'acquisizione di una partecipazione azionaria a prezzo superiore a quello d'acquisto della stessa, non avrebbero potuto limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea, ma avrebbero dovuto rivalutare i fatti sulla base di tutti i dati in loro possesso e delle deduzioni del contribuente al riguardo”.

### **Cass., sez. trib., n. 21317 del 15 ottobre 2010**

“Il riferimento (...) alle dichiarazioni rese da un soggetto, con le specifiche indicazioni relative a circostanze deponenti nel senso dell'inesistenza delle operazioni fatturate (...) costituiva, unitamente alla ritenuta antieconomicità (...), elemento di significativo rilievo per consentire all'ufficio di contestare la veridicità della documentazione”.

### **Cass., sez. trib., n. 5583 del 9 marzo 2011**

“(…) una volta contestata dall'erario l'antieconomicità delle singole operazioni poste in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, è onere di quest'ultimo dimostrare la liceità fiscale

dell'operazione negoziale unitariamente considerata nel suo complesso, e il giudice tributario non può al riguardo limitarsi a constatare la mera regolarità formale della documentazione cartacea”.

**Cass., sez. trib., n. 16642 del 29 luglio 2011**

“In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva”. E ancora: “(...) il giudice del gravame con la sentenza impugnata (...) ha mostrato di non considerare adeguatamente che l'antieconomicità della gestione di una società non può legittimamente dipendere, sotto il profilo fiscale, da politiche di gruppo volte semplicemente a dirottare i ricavi dall'uno all'altro soggetto, senza una valida comprovata giustificazione (...)”.

**Cass. n. 10650 del 3 agosto 2001, precedenti Cass. n. 821 del 9 febbraio 2001; Cass. n. 12813 del 27 settembre 2000**

“(...) e negare, in particolare, la deducibilità di parte di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa”, “non si vuole (...) introdurre il requisito della “antieconomicità” quale componente dell'evasione fiscale “tout court”; ma va tenuto conto che l'antieconomicità di un comportamento può rappresentare un serio elemento probatorio in ordine ad una evasione (...)”.

## La storia dell'antieconomicità

La direzione imposte dirette con nota prot. n. 9/121 dell'8 aprile 1980 ha sostenuto, ad es. che i costi sostenuti per finalità promozionali devono essere congrui rispetto ai ricavi; ancora con circ. n. 20 del 16 giugno 1984 – in riferimento alle spese sostenute all'estero da autotrasportatori di merci per conto terzi – ha precisato che l'A.F. ha il diritto, in sede di controllo delle dichiarazioni annuali dei redditi, di verificare la qualità e la congruità delle spese portate in deduzione, al fine di assicurare che esse siano afferenti l'esercizio dell'attività di impresa.

Il filone sull'antieconomicità è partito alla grande con il caso esaminato dalla **sentenza della Cassazione n. 1821 del 18 ottobre 2000** che riguardava un episodio di vendita in nero di scarpe, e di bolle di accompagnamento alterate successivamente al trasporto; l'alterazione avveniva correggendo la quantità e trasformando materialmente l'ultimo numero della quantità trasportata nella lettera iniziale di una parola; la “quantità 91”, diventava “quantità 9 Paia”.

In sostanza l'aspetto anti-economico era stato sollevato a sostegno di una frode fiscale. Da questo momento si può affermare che l'espressione è degenerata attraverso gli accertamenti da parte dell'A.F.

La problematica va esaminata a seconda del bersaglio puntato dall'A.F.; che può riguardare:

- a) singole operazioni economiche, sia dal lato ricavi che dal lato costi
- ovvero b) l'intera gestione.

**L'argomento viene trattato a seconda che si riferisca a singole operazioni**

**(A) piuttosto che all'intera gestione (B).**

### A) Singole operazioni

La valutazione di “anormalità” relativa a ciascuna operazione economica è contenuta nella sentenza n. 10802 del 24 luglio 2002, in cui la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha chiaramente affermato, ai fini delle imposte sui redditi, che l'art. 9, Tuir, esprime un criterio generale, “in base al quale l'Amministrazione è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il valore di mercato” e che, di conseguenza, un

comportamento “assolutamente contrario ai canoni dell’economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo” rende legittimo “l’accertamento ai sensi dell’art. 39, primo comma, lett.d), d.P.R. 600/73”.

Nel caso di specie la ripresa a tassazione operata nei confronti di una società riguardava i costi per il noleggio di beni; i giudici hanno precisato che il contribuente avrebbe dovuto provare l’inerenza del costo, rispondendo anche della quantificazione del valore.

Insomma è sostenuta la tesi della rettificabilità dei prezzi di vendita sulla base del valore normale (art. 9 Tuir).

Ancora la Corte di Cassazione sent. n. 23635 del 15 settembre 2008: “(...) l’art. 41 (Cost.) si limita soltanto a garantire la libertà dell’iniziativa economica, che non deve mai svolgersi in contrasto con l’utilità sociale, ma anzi deve essere indirizzata e coordinata a fini sociali. Libertà di iniziativa non significa che ciascuno può fare ciò che vuole. Limitazioni sono sempre consentite quando l’iniziativa stessa contrasti con l’utilità ed i fini sociali, specialmente se le finalità sociali sono anch’esse oggetto di apposita tutela costituzionale, come nel-l’ipotesi che qui interessa della realizzazione dell’integrità del gettito tributario e del rispetto della regola dell’obbligo della contribuzione fiscale in ragione della capacità contributiva .. In questa prospettiva, i comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso e dell’id quod plerumque accidit, uniti alla mancanza di una giustificazione razionale da parte del contribuente (che non sia quella di eludere il precetto tributario), assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi”.

Da questo principio la Corte riafferma che, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell’economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l’accertamento ai sensi dell’art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973; ed altresì che il giudice di merito, per poter annullare l’accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l’antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie.

La divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore di mercato è utilizzata dall’A.

F. per provare compensi percepiti e non dichiarati, ma anche per negare la deducibilità di costi. Occorre allora distinguere le due fattispecie.

## A/1 I ricavi

### GIURISPRUDENZA

#### Le principali situazioni esaminate dalla giurisprudenza relative a componenti positive

- **Cassazione, sentenza n. 7680 del 25 giugno 2002.** Un immobile dato in locazione ad un canone di molto inferiore al valore di mercato; in presenza di tale “comportamento assolutamente contrario ai canoni dell’economia”, è legittimo l’accertamento analitico-contabile. Il contribuente può allegare e provare, in sede di giudizio di merito, la sussistenza di particolari condizioni oggettive di degrado, eventuali rapporti di parentela con il conduttore, e così via”, in grado di giustificare il motivo del comportamento antieconomico.
- **Cassazione, sentenza n. 398 del 4 gennaio 2003.** Contratti di locazione di appartamenti turistici, per l’intera stagione, stipulati per un corrispettivo inferiore al valore di mercato; la giustificazione del contribuente è stata quella di aver affittato in blocco al medesimo soggetto (anch’egli operatore economico); con tale sentenza si sarebbe abbattuto il rischio d’impresa.
- **CTR del Veneto, sentenza n. 32 del 18 giugno 2009.** Concessionario d’auto, che vende l’usato sottocosto, cioè a prezzi di vendita, inferiori ai prezzi di ritiro. La difesa è consistita nel precisare che la rivendita dell’usato assume un ruolo meramente strumentale rispetto all’obiettivo prioritario

della massimizzazione della vendita di auto nuove, risultando quindi “ammissibili ed anzi opportuni prezzi alti all’acquisto e bassi alla vendita”, considerando altresì il “deprezzamento dell’usato con il passare del tempo e soprattutto gli oneri finanziari e di gestione del magazzino. La normalità o anormalità del comportamento economico, va esaminata sulla intera gestione aziendale, così come i rapporti tra costi e ricavi e non, esaminando le operazioni singolarmente o singoli segmenti dell’attività”.

- **Cassazione, sentenza n. 417 del 5 ottobre 2007 (dep. l’11 gennaio 2008).** La Corte ribadisce che è possibile fondare l’accertamento di maggiori ricavi sulla base della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, a patto che la stessa raggiunga livelli di irragionevolezza tali da privare la contabilità di ogni attendibilità.

- **Cassazione, sentenze n. 15266 del 27 novembre 2000, n. 1821 del 9 febbraio 2001 e n. 11645 del 17 settembre 2001.** “Pertanto, non è irragionevole presumere una spiegazione (sottofatturazione) che renda l’operazione coerente con lo scopo dell’attività imprenditoriale, laddove nessun’altra sia prospettata dall’imprenditore che contesti l’accertamento del fisco”. Viene comunque ribadito che è possibile escludere la gravità e la precisione della presunzione semplice utilizzata dall’Ufficio nel caso in cui il contribuente presenti una precisa argomentazione difensiva.

- **Cassazione, sentenza n. 7487 del 6 febbraio 2002 (dep. il 22 maggio 2002).** Sulla “sottofatturazione” di canoni di *leasing*, la Corte ha sposato la tesi dell’A.F. affermando che “non si tratta di sindacare l’opportunità di un atto di gestione dell’impresa, bensì di ricostruire l’operazione nella sua stessa effettiva realtà muovendo dal presupposto che secondo l’*id quod plerumque accidit* gli atti di gestione dell’impresa sono motivati in relazione alla natura dell’attività imprenditoriale”.

- **Cassazione, sentenza n. 6337 del 5 febbraio 2002 (dep. il 3 maggio 2002).** Relativamente a cessioni di macchine usate, ad un prezzo inferiore a quello di acquisto: “Se è vero che le scelte economiche dell’imprenditore sono normalmente insindacabili, tuttavia il Fisco non è tenuto a credere che un imprenditore agisca in modo antieconomico. Quando si scopre un comportamento antieconomico dell’imprenditore, è lecito quanto meno dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate, con la conseguenza che l’ufficio può presumere maggiori ricavi o minori costi e l’onere della prova si sposta sulla parte privata”.

- **Cassazione, ordinanza n. 7023 del 24 marzo 2010;** sulla cessione di azienda. Nello specifico la prova fornita dal contribuente può dimostrare la presenza, negli esercizi che precedono quello nel corso del quale è avvenuta la cessione dell’azienda, di perdite o di utili di importo modesto, tali, cioè, da far ritenere non verosimile la presenza di un avviamento. Il contribuente può, inoltre, esibire la documentazione bancaria relativa al periodo antecedente e successivo al momento in cui è avvenuta l’operazione contestata, al fine di evidenziare l’assenza di movimentazioni finanziarie riconducibili alla presenza di un corrispettivo di ammontare diverso da quello risultante dall’atto posto in essere dalle parti.

- **Cassazione, ordinanza n. 18705 del 2010.** Spetta al contribuente l’onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato e il prezzo incassato (per la cessione dell’azienda), mediante la prova, desumibile dalle scritture contabili o da altri elementi, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

## A/2 Costi

L’accertamento riguarda i costi quando ritenuti eccessivi.

Le imprese non possono dedurre, come componente negativo di reddito, costi che sono superiori a quelli di mercato; l’Amministrazione finanziaria per la differenza può ritenerli indeducibili.

## GIURISPRUDENZA

**Cassazione, sez. trib., sentenza n. 4554/2010, dep. il 25 febbraio 2010.** Sono stati ritenuti sindacabili i costi sostenuti per prestazioni professionali di intermediazione; la non inerenza è stata dichiarata tenuto conto della sproporzione con la prestazione di servizi fatturata dal fornitore.

In molti casi la prova contraria da parte del contribuente può essere fornita con la stessa fattura, avendo ben presenti le indicazioni che il documento deve contenere con riferimento alla indicazione della natura, quantità e qualità dei beni o dei servizi oggetto dell'operazione.

## GIURISPRUDENZA

- **Cassazione, sentenza n. 10802 del 23 aprile 2002 (dep. il 24 luglio 2002).** Non deducibilità di canoni di locazione – troppo elevati – corrisposti a titolo di noleggio di imbarcazioni ed automezzi da una società alla sua controllante, finalizzati a diminuire il reddito della prima e ad aumentare quello della seconda che, però, poteva usufruire di una tassazione ridotta. Si afferma che per la valutazione di componenti attive e passive del reddito va applicato, in queste circostanze, il valore normale ex art. 9 del Tuir: “questo principio, ed il criterio oggettivo di valutazione delle varie prestazioni che ne discende, impediscono che possano essere posti in detrazione (o, più esattamente, che possano avere efficacia ai fini fiscali nei confronti dell’Amministrazione finanziaria) costi non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente” e ancora: (Cassazione, sentenza n. 14428 del 28 aprile 2005, dep. l’8 luglio 2005) “simili costi ingiustificati non possono avere efficacia nei confronti del fisco per la parte che supera il normale valore di mercato”.
- **Cassazione, sentenza n. 14350 del 21 dicembre 1999.** Impresa operante nel settore della confezione di capi di abbigliamento, prevalentemente per conto terzi, che sostiene ingenti investimenti pubblicitari per reclamizzare un marchio che, all’epoca del sostenimento delle stesse era completamente estraneo all’attività esercitata, ha ritenuto legittima la detrazione operata sul presupposto che l’inerenza delle spese sulle quali si esercita la detrazione Iva all’attività esercitata va vista secondo un’ottica evolutiva, agganciata al potenziale sviluppo dell’impresa ed al suo ingresso in nuovi mercati o settori di attività.
- **Cassazione, sentenza n. 6502 del 21 gennaio 2000.** Spese di pubblicità: deducibili se sostenute con riferimento alla propria intera potenzialità produttiva verso l’esterno e indipendentemente dal fatto che i futuri clienti siano committenti ovvero consumatori finali del prodotto. Ciò perché se la comunicazione pubblicitaria ha come obiettivo il raggiungimento di interlocutori interessati ad acquistare il prodotto offerto è influente il fatto che il relativo messaggio sia indirizzato ad altro imprenditore e/o consumatore finale.
- **Cassazione, sentenza n. 23635 del 15 settembre 2008.** Collaboratori di uno studio notarile. Recupero a tassazione costi sostenuti da una società di servizi per prestazioni ottenute a prezzi “fuori mercato”: “il contribuente è libero di organizzare la propria attività in maniera antieconomica, ma se ne derivi un’attenuazione dell’obbligo di contribuire alla spesa pubblica, egli è tenuto a dare conto alla collettività di tale anomala scelta. In questa prospettiva, i comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso e dell’id quod plerumque accidit, uniti alla mancanza di una giustificazione razionale, assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione”.

Considerazioni sul riferimento ex art. 9 Tuir

Poiché di fatto il riferimento giuridico è all'art. 9 del Tuir, va ricordato che tale riferimento è consentito ai fini delle imposte sui redditi, solo in presenza di particolari situazioni senza corrispettivo, quali l'assegnazione dei beni ai soci e di destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Al di fuori di tali eccezioni il principio generale dovrebbe riferirsi al concetto già espresso dal ministero: "la determinazione del reddito d'impresa va fatta mediante la contrapposizione di costi e ricavi nella loro effettiva misura" (r.m. 1° luglio 1980, n. 9/1437).

I contratti che possono essere valutati in riferimento ai prezzi di mercato invece sono sicuramente quelli che si realizzano tra società dello stesso gruppo (leasing cessioni).

La Cassazione con sentenza n. 10802 del 2002 fa riferimento all'antieconomicità "manifesta", quando si evidenzia una evidente sproporzione dei costi rispetto all'attività esercitata.

**La Cassazione, con la sentenza n. 21348 del 7 agosto 2008, ha posto un paletto all'azione accertativa quando ha affermato che il mero confronto tra il prezzo di un bene risultante dal contratto per quanto contabilizzato e il valore di mercato dello stesso non può costituire elemento sufficiente a giustificare l'accertamento di un maggior reddito, ciò in quanto lo scostamento tra i due valori non può essere valutato isolatamente ma deve essere apprezzato in rapporto all'intero contesto accertativo.**

Non esiste nell'ordinamento fiscale un metro con il quale misurare lo scostamento dei casi concreti rispetto a comportamenti normali, tali da giustificare l'accertamento tributario; è evidente però che il contribuente deve spiegare con validi argomenti le sue scelte.

L'Agenzia delle entrate, circolare n. 16 del 9 aprile 2009, par. 1.1., rappresenta che le scelte di convenienza su operazioni economiche di gestione, appartengono esclusivamente all'imprenditore, per cui il comportamento antieconomico posto in essere dal contribuente potrà dare luogo, unitamente ad altre circostanze od argomentazioni probatorie, ad accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973.

In sostanza vanno esaminate le situazioni patologiche; nessuna generalizzazione per sostituire i corrispettivi con presunti valori di mercato.

Due casi estremi rappresentati dall'Assonime nella sua circ. n. 16/2009

Una parrucchiera utilizza nel suo locale la rubinetteria d'oro; un affittacamere acquista un quadro d'autore per l'ingresso del suo locale.

La rubinetteria è un'attrezzatura per il parrucchiere e il quadro può rientrare negli "arredi" di una pensione; però l'entità della spesa fuori dall'ordinario rispetto alle oggettive esigenze imprenditoriali, denota che i due imprenditori segnalati perseguono finalità estranee all'impresa.

L'Amministrazione finanziaria deve dimostrare che il rapporto formalmente oneroso sottintende una liberalità ovvero la presenza di ricavi non dichiarati.

L'equilibrio si trova nella sentenza n. 10802/2002, già richiamata in premessa, secondo la quale è necessario che "le varie operazioni, coordinate le une alle altre, abbiano un fine logico, rispondano, almeno nelle intenzioni di chi le pone in essere, a criteri di logica economica, sia pure intesa in senso ampio, e questa logica, a sua volta, deve essere funzionale ai meccanismi del mercato e di un regime di libera concorrenza (e valutata in relazione ad essi) e non di elementi distorsivi del mercato e della concorrenza".

L'Assonime con la circolare richiamata ricorda che: "Il comportamento del contribuente va valutato tenendo conto della complessiva situazione contrattuale e aziendale, perché una operazione che, isolatamente considerata, può apparire antieconomica, potrebbe, invece, risultare pienamente conforme ai canoni dell'economia se inquadrata alla luce della complessiva strategia imprenditoriale".

## B) In riferimento all'intera gestione

In altre circostanze la antieconomicità non riguarda singole operazioni ma la gestione nel suo insieme. Questa situazione trae normalmente spunto dalla situazione del risultato gestionale che si manifesta sotto forma di perdite; anche in questo caso vanno esaminate le situazioni specifiche poiché un imprenditore può mantenere in funzione un'azienda in perdita, qualora, ad es., l'attività stessa sia funzionale all'interno di un gruppo societario.

### GIURISPRUDENZA

**Cassazione civile, sez. trib., sentenza n. 24436 del 2 ottobre 2008.** Perdite di esercizio l'anomalia è significativa ed ulteriormente aggravata dal fatto che, malgrado i risultati negativi ottenuti per cinque anni, la società avrebbe insistito nella stessa attività, in palese contrasto "con i principi di ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento della contribuente che inspiegabilmente si sarebbe decisa ad aprire un altro esercizio contiguo".

Il potere di sindacato dell'Amministrazione finanziaria sulle scelte discrezionali di bilancio

Il ministero con la c.m. n. 73/E/94 ha precisato: "in via di principio, l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio. Tuttavia, se, successivamente all'approvazione, il bilancio viene riconosciuto falso in sede giudiziaria e dalla declaratoria del giudice emerge materia imponibile, non si può escludere un'azione accertatrice di detto maggior reddito".

La circolare è stata emanata nel periodo in cui si credeva ancora nell'autonomia della disciplina contabile rispetto a quella fiscale.

Con la Manovra Finanziaria del 2008 il legislatore ha soppresso le c.d. "deduzioni extracontabili", in base alle quali i contribuenti potevano dedurre nel modello "Unico" costi non transitati nel conto economico. Con l'art. 1, co. 34, L. n. 244/2007, si è disposto che: "gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal co. 33, lett. q), n. 1), decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili".

## Il confine con altri redditi

### Redditi diversi

#### ➤ Esercizio d'impresa e "attività occasionale"

L'art. 67, comma 1, lettere i) ed l), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 considera redditi diversi, tra gli altri, i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente ed ancora quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente ovvero dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

La norma ha carattere "residuale" poiché assoggetta a tassazione i redditi derivanti da rapporti non espressamente contemplati dal Tuir, non costituenti redditi di capitale, non inquadrabili in un rapporto di lavoro dipendente né derivanti da attività di lavoro autonomo o d'impresa, neppure occasionali.

Esempio: un contribuente, su un terreno in comunione con il coniuge, costruisce un box auto (31 nel

[www.commercialistatelematico.com](http://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

caso di specie, di cui 28 destinati alla vendita e tre a uso proprio). L'art. 55 del Tuir definisce redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile anche se non organizzate in forma di impresa. Secondo l'Agenzia delle entrate (risoluzione del 7 agosto 2002, n. 273), il requisito necessario di un'impresa commerciale, dal punto di vista fiscale, consiste nella professionalità abituale, ancorché non esclusiva; se manca tale elemento si è in presenza di attività commerciale esercitata occasionalmente, il cui reddito è inquadrabile nella categoria dei redditi diversi (art. 81, comma 1, lett. i) del Tuir).

Diversa è la considerazione della fattispecie ai fini Iva; con circolare del 2 agosto 1973, n. 45, è stato precisato che la nozione di "impresa costruttrice" va ampliata considerando tale anche l'impresa che svolge "(...) anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese".

La Corte di Cassazione ha più volte precisato che la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi; non occorre cioè che la funzione organizzativa dell'imprenditore sia costituita da un apparato strumentale fisicamente percepibile.

È irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché anche il compimento di un unico affare può costituire impresa quando è relativo all'esecuzione di una serie coordinata di atti economici, come avviene, per esempio, per la costruzione di edifici realizzati attraverso un'unica operazione economica (Cass. 29 agosto 1997, n. 8193; Cass. 31 maggio 1986, n. 3690; Cass. 20 gennaio 1973, n. 267); l'attività svolta con abitualità, sistematicità e continuità configura l'esistenza dell'imprenditore anche se il soggetto svolge un'attività che si protrae nel tempo per una certa durata, ancorché finalizzata al compimento di un'unica operazione speculativa (Cass. 10 maggio 1996, n. 4407; Cass. 11 aprile 1996, n. 3406).

L'unica obiezione riguarda l'eventuale tempo di svolgimento dell'attività che è elemento necessario per individuarne la natura imprenditoriale.

In caso di attività del *de cuius* continuata dagli eredi, ad esempio, occorre dimostrare che è stata proseguita dagli stessi e che non si sono semplicemente "liberati" di quanto pervenuto per successione. Difatti l'art. 58, comma 1, ultima parte, Tuir, prevede che "il trasferimento di azienda per causa di morte o, per atto gratuito a familiari non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; se l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del *dante causa*" e si applica solo nel caso in cui gli eredi intendano continuare l'attività imprenditoriale del *de cuius*; in caso contrario si applica l'art. 67, comma 1 lett. h-bis) Tuir che considera redditi diversi "le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58".

Le operazioni occasionali, sul piano tributario, hanno un trattamento meno oneroso rispetto a quelle che si effettuano nell'ambito di attività imprenditoriali e professionali. In ogni caso va precisato che la normativa vigente non rende una definizione precisa della "occasionalità"; rimane così molto aleatoria la situazione caratterizzata da sporadiche operazioni. L'A.F. ha in diverse occasioni precisato che non si può trascurare – indipendentemente dal numero di operazioni effettuate – anche l'elemento "valore" e le modalità di effettuazione delle operazioni stesse.

In tema di attività commerciale, ad esempio, una sola operazione di acquisto di rilevante valore di una determinata merce, e la successiva rivendita, semmai anche ponendo in essere un'attività di confezionamento o di lavorazione, può essere legittimamente considerata come effettuata nell'esercizio di attività commerciale, soprattutto quando questa operazione richiede



1 “organizzazione” dell’attività medesima.

## PRASSI

### Risoluzione n. 917 del 18 settembre 1975

Le remunerazioni pagate a soggetti che eseguono saltuariamente prestazioni varie, e in particolare lavori di “facchinaggio della durata di poche ore”, sono da annoverare tra i redditi di lavoro autonomo occasionale.

## Conclusioni

1 L’impresa commerciale si identifica in funzione dell’abitudine ma non anche dell’esclusività, per cui può considerarsi impresa costruttrice, ad esempio, quella che, occasionalmente, svolge l’attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, anche se l’esecuzione dei lavori sia affidata ad altri soggetti;

2 non è necessario che la funzione organizzativa dell’imprenditore costituisca un apparato strumentale, ben potendosi ridurre al solo impiego di mezzi finanziari;

3 il compimento di un unico affare può costituire impresa quando implichi l’esecuzione di una serie coordinata di atti economici.

## Il lavoro autonomo

L’art. 53, comma 1, del Tuir precisa che per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle produttive di reddito di impresa ai sensi dell’art. 55 del Tuir, compreso l’esercizio di tali attività in forma associata. Il confine che appare incerto è quello relativo alle attività “organizzate in forma d’impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’art. 2195 del codice civile”, e che danno luogo a redditi considerati d’impresa ai sensi dell’art. 55, comma 2, lett. a), del Tuir.

L’Amministrazione finanziaria ha considerato produttive di reddito d’impresa le attività artistiche e professionali laddove l’organizzazione in forma d’impresa assume un ruolo prevalente rispetto all’opera prestata dall’artista o professionista.

Le attività di prestazioni di servizi non rientranti nell’art. 2195 c.c. si considerano produttive di reddito d’impresa anche se organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari. Si possono evidenziare ad esempio le seguenti attività:

### ➤ **Laboratori di analisi (c.m. 12 aprile 1983, n. 12/E)**

L’attività rientra tra quelle di redditi di lavoro autonomo, trattandosi di “prestazione che, si estrinseca in un giudizio di merito sull’analisi eseguita, costituisce un’attività professionale intellettuale autonoma”; è previsto l’obbligo di iscrizione all’ordine dei medici con la relativa specializzazione.

“Possono qualificarsi come imprese commerciali qualora ne ricorra il presupposto atto a configurarle, costituito da una organizzazione di tipo imprenditoriale nel cui contesto viene a perdere ogni rilevanza e significato la figura del medico ai fini della prestazione dell’attività richiesta dalla clientela e resa sulla base di un rapporto fiduciario fondato sull’intuitus personae ed assume, viceversa, esclusiva o preponderante importanza la struttura sanitaria oggettivamente considerata”.

### ➤ **Attività di fotografo (r.m. 17 luglio 1996, n. 129/E)**

Per tali attività la classificazione dipende “dalle modalità effettive con cui essa viene svolta”.

[www.commercialistatelematico.com](http://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'attività fotografica si qualifica come esercizio di impresa commerciale quando l'apporto del professionista non è connesso ad una prestazione d'opera intellettuale ma "involge una prevalente opera di organizzazione di vari fattori produttivi per cui la struttura dell'impresa così organizzata, e non la figura del professionista, assume nei confronti della clientela una rilevante importanza".

➤ **Agenti teatrali (ris. 18 giugno 1976, n. 9/133)**

Costituisce attività d'impresa solo se l'attività risulti organizzata in forma di impresa; problema da risolvere caso per caso. L'Amministrazione finanziaria ha contestato ad un noto artista la natura imprenditoriale della sua attività, con riferimento ad un laboratorio nel quale veniva esercitata l'attività di dipendenti e collaboratori con una rilevante movimentazione di merce.

➤ **Altre situazioni esaminate dalla prassi e dalla giurisprudenza**

- consulenti di infortunistica stradale (risoluzione 28 dicembre 1978, n. 8/1249);
- guide turistiche (risoluzione 27 marzo 1974, n. 10/148);
- artisti lirici (risoluzione 26 luglio 1976, n. 8/883);
- medici dipendenti di una ASL autorizzati a svolgere a titolo personale un'attività di consulenza medico-legale con finalità assicurative o amministrative (risoluzione 12 marzo 2007, n. 42/E);
- percettori degli assegni giornalieri per la frequenza di corsi di formazione professionale (risoluzione 15 marzo 1980, n. 8/173);
- spedizionieri doganali, da non confondere con quelli ordinari di cui all'art. 1737 c.c. (circolare 7 settembre 1988, n. 22/E);
- amministratori di una pluralità di condomini, costituiti da un elevato numero di partecipanti (sentenze 13 marzo 2009, n. 6136 e 24 luglio 1996, n. 6671). L'amministrazione di un solo condominio o di più condomini costituiti da un numero limitato di partecipanti può configurare, invece, luogo a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- calciatori professionisti per l'attività svolta nella squadra nazionale (sentenza 1° marzo 1990, n. 1549).

## Il reddito agrario

### GIURISPRUDENZA

#### Il reddito d'impresa confina con il reddito agrario

L'art. 29, lettera c), del Tuir (oggi art. 32, co. 2, lett. c) dispone che sono considerate agricole le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti almeno per la metà dal terreno; secondo la Corte, l'attività di coltivazione di piante e fiori messi a dimora nel terreno deve essere considerata agricola anche se vengono utilizzate serre, intese come uno strumento per la coltivazione. Il giudice tributario deve accertare la natura agricola, ovvero di impresa, dell'attività esercitata fondando il proprio giudizio su circostanze ed elementi concreti, non potendosi fare affidamento a termini o medie astratti con riferimento alle quantità di prodotto acquistato ovvero autoprodotta (**Cassazione, sez. trib., sentenza n. 8086 del 20 gennaio 2010, dep. il 2 aprile 2010**).

L'art. 2135 c.c. dispone che per coltivazione del fondo e per silvicoltura si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso.

Il Ministero delle finanze con circolare 24 dicembre 1997, n. 328 (precedente circolare dell'Agenzia dell'entrate 14 maggio 2002, n. 44/E) ha precisato che ad es. nel settore florovivaistico l'attività agraria si realizza in presenza di accrescimento e miglioramento qualitativo della pianta coltivata

[www.commercialistatelematico.com](http://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

ancorché non venga svolto l'intero ciclo di produzione.

La coltivazione in serra costituisce attività di produzione e non di trasformazione; l'art. 32 del d.P.R. 917/1986, lett. b), specifica che la coltivazione in serra rientra nel reddito agrario, qualora la superficie destinata alla coltivazione non superi il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insista; solo se il florovivaista acquista fiori sul mercato e li rivende allo Stato originario realizza una attività commerciale (Agenzia delle entrate circolare n. 44 del 14 maggio 2002).

## GIURISPRUDENZA

**Cassazione, sentenza n. 18488 del 14 settembre 2004 e sentenza n. 6611 del 19 marzo 2009.**

L'attività di vendita di piante e fiori acquistati da terzi non può rientrare tra quelle "connesse" all'attività agricola (con determinazione catastale del reddito) qualora non sia effettuato alcun intervento volto allo sviluppo e alla coltivazione delle piante da parte dell'impresa agricola cedente. In sostanza, potrebbero ricondursi ad attività agricola, solo quelle operazioni di effettivo accrescimento di prodotti acquistati in una fase iniziale del ciclo biologico e che necessitano di ulteriori fasi essenziali del ciclo stesso per essere posti in commercio. Il riferimento è ai fiori e piante che necessitano della "messa a dimora" (finalizzata al raggiungimento della fase della fioritura), con il decorso di un certo lasso temporale, ovvero del trapianto in contenitori particolari.

Nel definire l'esercizio delle attività agricole la normativa pone alcuni limiti, il superamento dei quali ha immediata influenza sulla natura del reddito prodotto, che, limitatamente alla quota imputabile all'attività eccedente, assume la qualifica di reddito d'impresa (art. 55, comma 1, d.P.R. n. 917/1986). Qualora un contribuente svolga attività agricola eccedente i limiti, dal reddito complessivo prodotto deve scorporare i costi ed i ricavi riferibili all'attività agricola non eccedente i limiti, relativamente alla quale il reddito imponibile deve essere determinato catastalmente; lo scorporo dei costi e dei ricavi riferibili all'attività agricola e l'imputazione della rendita catastale si effettuano direttamente in sede di dichiarazione dei redditi.

### ➤ Le società agricole

Le società a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, che esercitano attività agricola, possono dichiarare il reddito agrario (L. 296/ 2006); il decreto del Ministero dell'economia 27 settembre 2007, n. 213 prevede le modalità applicative dell'opzione per la tassazione catastale.

Queste disposizioni riguardano i soggetti in possesso della qualifica di società agricola, che possono optare per la determinazione del reddito agrario in base all'articolo 32 del Tuir, in luogo della tassazione a bilancio. L'agevolazione è riservata alle società agricole previste all'articolo 2 del d.lgs. 99/2004, per cui sono necessari i seguenti requisiti:

- nell'oggetto sociale deve essere previsto l'esercizio esclusivo di attività agricole;
- nella denominazione va riportata la dizione "società agricola".

L'opzione, vincolante per un triennio, dovrà essere espressa nella dichiarazione relativa all'anno di partenza (d.P.R. n. 442/97).

L'opzione obbliga all'applicazione della regola catastale di determinazione del reddito per almeno un triennio, trascorso il quale l'opzione mantiene la sua validità per ciascun anno solare successivo fino a quando permane la scelta operata; la scelta è valida per ciascun anno successivo fino a quando non subentrerà la revoca.

[www.commercialistatelematico.com](http://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

La dichiarazione può essere prodotta:

**A)** su base catastale, cioè in base alla tariffa del reddito agrario, relativamente ai seguenti soggetti:

- imprese individuali
- società semplici
- società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata purchè qualificate come società agricole ed in presenza di opzione

**B)** ovvero in maniera tradizionale, mediante la differenza tra i ricavi ed i costi:

- società per azioni
- società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata e cooperative in presenza di una delle seguenti situazioni:
  - non qualificate come società agricole
  - qualificate come società agricole ma in assenza di opzione
  - esercizio di attività agricola in forma accessoria

## Sintesi

Tassazione	Soggetti interessati
Sempre su base catastale	Persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali
Sempre in base al bilancio	a) Società per azioni e società in accomandita per azioni b) Società in nome collettivo e in accomandita semplice, società a responsabilità limitata e società cooperative che non hanno la qualifica di “società agricola” c) Società cooperative che si limitano a commercializzare e/o trasformare i prodotti conferiti
Su base catastale previa opzione	Società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società a responsabilità limitata e società cooperative con la qualifica di “società agricola”

### ➤ La determinazione del reddito

Il reddito della società che ha optato per la determinazione della base imponibile applicando le tariffe di reddito agrario è considerato “reddito d’impresa” per cui il beneficio non muta la categoria di appartenenza e, di conseguenza, non si verifica la destinazione dei beni aziendali a finalità estranee all’impresa. Il reddito che deriva dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali che non sono comprese nell’ambito dell’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, “va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito d’impresa” (art. 3, comma 2, del d.m. citato) per cui la base imponibile va determinata applicando il criterio analitico.

➤ **La novità normativa portata dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228 (commi 513-514)**

Le opzioni previste dall'articolo 1, della legge 296/2006 non saranno più esercitabili a decorrere dal periodo d'imposta 2015, per i soggetti con periodo d'imposta solare; tanto vale anche per le società che avranno effettuato tale scelta per l'esercizio 2014, ancorché la scelta abbia valenza per un triennio, poiché per l'anno 2015 occorrerà ritornare alla tassazione secondo criteri previsti per il reddito d'impresa, a decorrere dal periodo d'imposta indicato.

La nuova legge di stabilità ha abrogato dal 2015 il regime opzionale, riportando queste società tra i soggetti che determinano il reddito secondo le regole dell'impresa (art. 55 e seguenti del Tuir).

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

Indice dei principali argomenti del volume

- Contabilità ordinaria e reddito d'impresa
- Ricavi
- Plusvalenze
- Sopravvenienze attive e passive
- Acquisto di beni e servizi
- Costi dei dipendenti
- Rapporti di collaborazione
- Interessi passivi
- Ammortamento e costi dei beni materiali
- Ammortamento dei beni immateriali / oneri pluriennali
- Rimanenze
- Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale
- Crediti
- Operazioni in valuta

Aggiornato con la Legge di stabilità per il 2013 (Legge 24 dicembre 2012 n. 228)

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

ottobre 2014

di Carlo Oneto

**[www.commercialistatelematico.com](http://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