

Raccordo fra competenza economica e fiscale nei soggetti non Ias

Dal Fisco le istruzioni perché il contribuente possa recuperare le maggiori imposte versate a causa di un'errata competenza dei costi emersa in sede di verifica.
Aspetti civili, fiscali e contabili.

Emanuele Rossi

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE, COMPONENTE DELLA COMMISSIONE DIRITTO SOCIETARIO DELL'ODCEC ROMA

La convenzione della competenza economica, come noto, individua le condizioni ritenute utili, al fine di individuare i costi e i ricavi pertinenti a un determinato periodo, dalla differenza dei quali scaturisce il reddito attribuibile al periodo medesimo. La normativa di riferimento è il punto 3), comma 1, art. 2423-*bis* cod. civ., opportunamente integrato con quanto previsto dal principio contabile Oic 11; da un punto di vista fiscale, invece, facendo riferimento ai soggetti non Ias, il criterio di competenza è disciplinato dai primi due commi, dell'art. 109 Tuir.

Sul tema della competenza fiscale dei costi, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con circolare 4 maggio 2010, n. 23/E indicando le modalità da seguire ai fini del recupero delle maggiori imposte versate, in conseguenza di un'errata competenza dei costi rilevata in sede di verifica.

Aspetti civili

Secondo il punto 3), comma 1, art. 2423-*bis* cod. civ., uno dei principi da seguire nella stesura del bilancio d'esercizio è quello della competenza economica, tale per cui: «si deve tener conto dei proventi e degli oneri del-

Per consultare il testo completo dei provvedimenti vedi la banca dati:



www.dps.ilsole24ore.com

l'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento». La norma civilistica appare alquanto criptica, tale per cui è indispensabile una consultazione dei principi contabili nazionali, nello specifico, del principio contabile Oic 11.

Secondo l'Oic, l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni e eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari (incassi e pagamenti). Per fare questo, occorre prima di tutto individuare l'esercizio di competenza dei ricavi, dopo di che, in ottemperanza al principio di correlazione, corollario di quello di competenza, far concorrere alla formazione del reddito del medesimo periodo, i relativi costi.

Partendo dai ricavi, quindi, questi devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- lo scambio è già avvenuto, si è cioè verifi-

cato il passaggio sostanziale e non solo formale del titolo di proprietà. Per convenzione, tale momento è rappresentato dalla spedizione o consegna dei beni o dal momento in cui i servizi sono resi o sono fatturabili.

Regole particolari riguardano il concorso alla formazione del reddito delle opere e servizi di durata ultrannuale, cui si rimanda al principio contabile Oic 23. Una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, sulla base delle due condizioni di cui sopra, occorre applicare il principio di correlazione facendo concorrere alla formazione del reddito del medesimo periodo i relativi costi.

La correlazione, secondo l'Oic, può avvenire seguendo tre distinti criteri:

- per associazione di causa-effetto. Stabilito l'esercizio di competenza del ricavo, si fanno concorrere alla formazione del reddito del medesimo periodo i costi a questo legati in via diretta oppure indiretta. L'Oic fa l'esempio delle provvigioni: posto il ricavo di competenza dell'esercizio X, anche la provvigione dovuta all'agente che ha concluso il contratto deve concorrere alla formazione del reddito del medesimo periodo. Un altro esempio che si può fare è quello dello stanziamento di un accantonamento al fondo garanzia prodotti: il componente negativo di reddito (accantonamento) dovrà essere imputato nel conto economico dove è stata rilevata la vendita del prodotto (ricavo), cui il fondo si riferisce. Gli esempi sono infiniti, ma la *ratio* è sempre la medesima, ovvero dove c'è un nesso tra costi e ricavi, i primi seguono i secondi nel concorso alla formazione del reddito. Come evidenziato dall'Oic, però, non sempre l'associazione di causa-effetto è diretta, ma può essere effettuata anche sulla base di assunzione di flussi dei costi ("fifo", "lifo" o costo medio), come regolarmente avviene per la rilevazione contabile degli incrementi ovvero dei decrementi di magazzino;
- per ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene: il classico esempio è quello dell'ammortamento. Nel momento in cui vi è l'acquisto di un bene avente c.d. "utilità



NOTA BENE

Secondo l'Oic l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari (incassi e pagamenti).

pluriennale", non può il relativo costo concorrere alla formazione del reddito di un solo esercizio. Ciò in quanto l'utilizzo del bene in questione permetterà il realizzo di tot ricavi sia nell'esercizio di acquisto che in quelli a seguire. Il processo di ammortamento consente quindi di far concorrere alla formazione del reddito il costo del bene, secondo apposite stime riguardanti il ritorno in termini di ricavi. Dire cioè che un bene viene ammortizzato in cinque anni significa che da quel bene ci si aspetta un ritorno in termini di maggiori ricavi da qui a cinque anni e che si attua un processo di ammortamento che consenta una correlazione costi (ammortamenti)-ricavi, il più possibile vicina alla realtà;

- per imputazione diretta dei costi o perché associati al tempo o perché ne è venuta meno l'utilità o la relativa funzionalità. Può accadere che l'utilità connessa al sostenimento di un costo si esaurisca tutta nell'esercizio (per esempio, il bollo pagato per l'utilizzo di un automezzo strumentale all'esercizio d'impresa), ovvero non possa essere identificata o valutata; di qui l'imputazione diretta a conto economico. Dall'altra, può accadere, invece, che negli esercizi precedenti un costo ottemperava ai requisiti necessari ai fini di una sua capitalizzazione nell'attivo, requisiti venuti meno negli esercizi successivi, con stralcio a conto economico del costo non ancora ammortizzato. Infine, può accadere che un costo abbia un'utilità pluriennale e che questa possa essere attendibilmente stimata, ma che il concorso alla formazione del reddito mediante il processo di ammortamento non sia ritenuto di sostanziale utilità ai fini della redazione

PRINCIPIO DI CORRELAZIONE COSTI-RICAVI

I tre criteri Oic:

- per associazione di causa effetto: stabilito l'esercizio di competenza del ricavo, concorrono alla formazione del reddito del medesimo periodo i costi a questo legati in via diretta oppure indiretta;
- per ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene (esempio classico, l'ammortamento);
- per imputazione diretta dei costi o perché associati al tempo o perché ne è venuta meno l'utilità o la relativa funzionalità.

del bilancio. Si pensi al caso dei beni strumentali di modico valore, sostanzialmente quelli di valore inferiore ai 516 euro; un processo di ammortamento su più anni ha scarsa rilevanza in termini di chiarezza e veridicità di bilancio, tal che risulta spesso preferibile, in un'ottica di semplificazione, un'imputazione diretta degli stessi a conto economico nell'esercizio di sostenimento del costo.

Aspetti fiscali

Principio cardine ai fini della redazione del bilancio d'esercizio è il rispetto del principio di competenza economica, il quale si basa, a sua volta, sul principio di correlazione costi-ricavi (c.d. *matching principle*).

Prima ancora di procedere nella disamina della competenza fiscale di costi e ricavi e di come questa si rapporti con la competenza economica esaminata in precedenza, occorre sapere se operi anche in ambito fiscale il principio di correlazione proprio della disciplina civilistica: ovvero, se anche in ambito fiscale, individuato l'esercizio di competenza dei ricavi, i relativi costi devono concorrere alla formazione del reddito nel medesimo periodo. Ciò in quanto la verifica

dell'operatività del principio di correlazione, anche nel campo tributario, facilita l'individuazione della competenza fiscale dei costi, cui sono legate la maggior parte delle problematiche in sede di controllo.

Ai sensi del comma 1, dell'art. 109 Tuir: «i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza»; il comma 2 del medesimo articolo individua la competenza fiscale dei costi e dei ricavi che scaturiscono dallo scambio di beni e servizi. L'analisi che viene fatta, però, è di tipo "compartimentale", nel senso che, presa l'operazione di vendita merci, viene stabilito quando il relativo ricavo debba concorrere alla formazione del reddito imponibile.

Nulla però viene detto circa i costi correlati, tal che si è reso necessario uno sforzo ermeneutico al fine di capire se anche in ambito fiscale operasse il principio di correlazione proprio della dottrina civilistica.

In senso affermativo è intervenuto il ministero delle Finanze⁽¹⁾, confermando il principio di carattere generale secondo cui le componenti negative del reddito imponibile debbono "seguire" le relative componenti positive. Il principio di correlazione però, in ambito fiscale, è subordinato ai requisiti richiesti dal medesimo comma 1, art. 109 Tuir, tale per cui: «(...) tuttavia 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». Tralasciando la

NOTA BENE

Principio cardine ai fini della redazione del bilancio d'esercizio è il rispetto del principio di competenza economica basato, a sua volta, sul principio di correlazione costi-ricavi.

(1) RR.MM. 22 ottobre 1981, n. 9/2940; 5 marzo 1998, n. 14/E; 2 giugno 1998, n. 52/E.

**NOTA BENE**

La verifica dell'operatività del principio di correlazione anche nel campo tributario facilita l'individuazione della competenza fiscale dei costi.

problematica della certezza e dell'obiettiva determinabilità dei costi propria della dottrina civilistica, si evidenzia come in ambito tributario, per effetto delle pronunce ministeriali retro citate, le condizioni richieste dal comma 1, art. 109 Tuir, portino a ritenere che⁽²⁾:

- riguardo al criterio della competenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi;
- riguardo al criterio della certezza, essa assume consistenza giuridica per gli impegni contrattualmente assunti dalla società venditrice, che conferiscono concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria;
- riguardo al criterio della determinabilità, essa va riguardata come reale possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie.

Come anticipato, il comma 2, art. 109 Tuir individua l'esercizio di competenza delle operazioni aventi a oggetto lo scambio di beni e servizi. Per quanto riguarda la vendita di beni, l'operazione produce effetti reddituali alla data della consegna o della spedizione dei beni mobili, ovvero alla data di stipulazione dell'atto per quanto riguarda gli immobili o le aziende o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. A riguardo, non rilevano da un punto di vista fiscale le clausole di riserva della proprietà mentre la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, queste fanno reddito alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, in caso di corrispettivi periodici (locazione, mutuo eccetera), alla data di maturazione del corrispettivo così come risulta dalle risultanze contrattuali.

Il punto c) del comma 2, art. 109 Tuir, infine, stabilisce la competenza fiscale del disaggio su prestito obbligazionario, il quale risulta deducibile in ciascun periodo d'imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

Errata competenza fiscale rilevata in sede di verifica

Per quanto detto sopra, la competenza economica il più delle volte si sovrappone con quella fiscale tal che un bilancio redatto in conformità alle norme contenute nel codice civile e ai principi contabili già di per sé rende duro l'operato dei verificatori, per quanto riguarda contestazioni a oggetto la corretta competenza fiscale dei costi.

Come ci si deve comportare però, nei casi in cui o per errore o per divergenze riguardo la corretta interpretazione di una norma, venga disconosciuta dall'amministrazione finanziaria la competenza fiscale di un costo? Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con circolare 4 maggio 2010, n. 23/E fornendo un'utile apertura per quanto riguarda l'istanza di rimborso presentata ex art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Prima di tutto, però, occorre inquadrare bene il problema: ipotizziamo un contribuente che abbia dedotto un componente negativo di reddito nell'anno 2007. Supponiamo che,

**NOTA BENE**

Il ministero delle Finanze ha ribadito il principio di carattere generale secondo cui le componenti negative del reddito imponibile debbono "seguire" le relative componenti positive.

(2) F. Rossi Ragazzi, P. Meneghetti, «La ritenuta di garanzia nelle opere ultrannuali», in *Corr. trib.*, n. 20/2010, pag. 1623.

**NOTA BENE**

La competenza fiscale del disaggio su prestito obbligazionario è deducibile in ciascun periodo d'imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito (comma 2, *sub c*, art. 109 Tuir).

in sede di verifica, l'Agenzia delle Entrate rilevasse che il costo in questione sia di competenza dell'anno 2008. Ovviamente, nella dichiarazione dei redditi relativa al 2008, il contribuente non aveva tenuto conto di tale componente negativo, per cui aveva conseguentemente pagato delle maggiori imposte. Come può il contribuente recuperare tale maggiore esborso per non subire un ingiusto doppio prelievo conseguente al disconoscimento della deduzione operata nell'anno oggetto di verifica?

Decidendo di conformarsi all'operato dell'Agenzia, ovvero non impugnando l'avviso di accertamento, il contribuente potrà certamente presentare, ai sensi dell'art. 8-*bis*, D.P.R. n. 322/1998, una dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2008, entro il termine di presentazione di Unico redditi 2009 (30 settembre 2010). Ancora, se a dispetto del caso in esame fosse spirato il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore (per esempio, ipotizziamo che l'anno oggetto di verifica sia il 2006 e l'Agenzia sposti la competenza fiscale di un costo al 2007), ben potrà il contribuente presentare istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, tale per cui: «il soggetto che ha effet-

tuato il versamento diretto può presentare (...) istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento».

Mettiamo però che il contribuente sia in disaccordo con l'operato dell'Agenzia delle Entrate e impugni l'avviso di accertamento. Ciò comporta che, se a seguito di esito negativo del contenzioso, ovvero ripensamento del contribuente, si intenda chiedere a

rimborso le maggiori imposte pagate, ben potrebbe accadere che siano ormai scaduti i termini sia per la presentazione dell'integrativa a favore, che per l'istanza di rimborso *ex art.* 38, D.P.R. n. 602/1973.

A riguardo, già in passato la giurisprudenza^[3] aveva evidenziato che il fenomeno di doppia imposizione, in tali casi, può essere evitato mediante impugnazione, ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, del silenzio-rifiuto posto dall'ammini-

strazione, alla richiesta di rimborso effettuata ai sensi dell'art. 21^[4], del medesimo decreto.

Sulla scia di tale filone giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate con circolare 4 maggio 2010, n. 23/E interviene sull'argomento disponendo la piena applicabilità dell'istanza di rimborso formulata ai sensi dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, al fine di recuperare le maggiori imposte versate a causa dell'errata competenza fiscale di un costo. L'unica avvertenza, nell'esercizio dell'istanza *ex art.* 21, sta nella tempistica; afferma l'Agenzia, infatti, che l'istanza di rimborso in questione va presentata entro due

**LEGGI E PRASSI**

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (artt.19-21)
D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (art. 8-*bis*)
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 Tuir (art. 109)
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (art. 38)
Codice civile art. 2423-*bis*
Circ. Ag. Entrate 4 maggio 2010, n. 23/E
Principio contabile Oic 11

(3) Cass. 10 marzo 2008, n. 6331 e Cass. 8 luglio 2009, n. 16023.

(4) Ai sensi del comma 2, art. 21, D.Lgs. n. 546/1992: «Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lett. g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

**NOTA BENE**

In nessun caso sarà accolta l'istanza di rimborso del contribuente, qualunque sia la forma invocata, se la pretesa del Fisco al recupero del costo oggetto di rettifica non è definitiva, cioè in carenza del presupposto oggettivo alla restituzione della maggiore imposta versata.

anni⁽⁵⁾ dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva ad altro titolo (per esempio, mancata impugnazione), la pretesa dell'amministrazione in merito al recupero del costo oggetto di verifica. Ciò in quanto il presupposto per la restituzione si ha solo quando

la pretesa è di carattere definitivo. Avverso l'eventuale silenzio rifiuto - prosegue l'Agenzia - è ammesso ricorso, ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, nel termine di prescrizione ordinaria decennale.

Una precisazione importante, contenuta nella circolare, è che in nessun caso potrà accogliersi l'istanza di rimborso del contribuente, qualunque sia la forma invocata (*ex* art. 38 D.P.R. n. 602/1973 oppure *ex* art. 8-*bis* D.P.R. n. 322/1998 oppure, infine, *ex* art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992), nel caso in cui la pretesa dell'amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica non si sia resa definitiva, cioè in carenza del presupposto oggettivo alla restituzione della maggiore imposta versata.

(5) *Ai sensi del comma 2, art. 21: «la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».*