

# Il principio di competenza economica

## Profili contabili e fiscali

di Gianluca Cristofori (\*) e Domenico Santoro (\*\*)

(\*) Dottore commercialista in Milano e Verona

(\*\*) Tax-Lab - Centro Studi Giuridico Tributari

Con il presente breve contributo, dopo aver sinteticamente richiamato il **principio di competenza economico-temporale** nella sua accezione civile e fiscale – focalizzando l'attenzione sul relativo corollario della cd. “**correlazione costi-ricavi**” – vengono analizzati i possibili rimedi che i contribuenti, imbattutisi in **errate imputazioni economico-temporali di componenti di reddito** (cd. “difetti di competenza”) possono adoperare, in ipotesi sia di normale svolgimento dell'attività, che di accertamento operato dagli organi verificatori.

### Il principio di competenza nella legislazione civile.

Il principio della competenza economica, statuito dall'art. 2423-*bis* del Codice civile<sup>1</sup>, esige che nella redazione del bilancio di esercizio si tenga conto:

- “*dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento*”. L'effetto delle operazioni e degli altri eventi che connotano la gestione aziendale deve, quindi, 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 incassi e pagamenti<sup>2</sup>;
- “*dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo*”. Al riguardo, il principio contabile OIC n.29 individua i “*fatti intervenuti dopo la chiusura del bilancio*” che devono essere ivi recepiti in “*quelli che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio*”<sup>3</sup>.

Corollario fondamentale del principio di competenza economica è la cd. “**correlazione costi-ricavi**”, con la quale si intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, imponendo così di stabilire, in primo luogo, la competenza dei ricavi e, correlativamente, quella dei costi a questi riferibili<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> In particolare, dal primo comma, numeri 3) e 4), del citato articolo.

<sup>2</sup> Cfr. Principio contabile OIC n.11.

<sup>3</sup> A titolo esemplificativo, si pensi alla definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale in essere alla data di bilancio; al definitivo deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura del bilancio. Nel caso in cui, invece, l'effetto di tali “fatti” non sia determinabile, occorre comunque fornire adeguata informativa in Nota integrativa.

<sup>4</sup> R. Lupi - F. Crovato, in “*Il reddito d'impresa*”, 2002, ritengono che “*La correlazione costi-ricavi è del resto un criterio tendenziale ed approssimativo perfino nell'economia aziendale, vista la crescita, sempre maggiore, di costi non direttamente collegabili a specifici ricavi, ma all'azienda nel suo complesso, non solo sul piano amministrativo, commerciale e organizzativo, ma anche su quello degli investimenti e della ricerca scientifica. Spesso è assolutamente aleatorio indicare ai ricavi di quale arco temporale può considerarsi collegato un particolare costo, che quindi deve inevitabilmente essere imputato all'esercizio in cui si manifesta*”. G. Vasapolli - A. Vasapolli, “*Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*”, 2012, al riguardo, osservano che “[...] il sopra esposto principio per cui i costi devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio, debba essere in

I **ricavi**, come regola generale, devono essere riconosciuti quando:

- 1) il **processo produttivo** dei beni o dei servizi è stato **completato**;
- 2) lo **scambio è già avvenuto**, nel senso che si è verificato il **passaggio** sostanziale e non solo formale **del titolo di proprietà**<sup>5</sup>.

Regole peculiari, invece, riguardano la rilevazione dei “ricavi” rivenienti da **commesse ultrannuali** (lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale), che vengono riconosciuti – secondo quanto prescritto dal principio contabile OIC n.23 – in funzione dell’avanzamento dell’attività produttiva (cd. **criterio della percentuale di completamento**)<sup>6</sup> e, quindi, attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica<sup>7</sup>.

La correlazione dei costi con i ricavi d’esercizio si realizza in base a una delle seguenti modalità<sup>8</sup>:

- a) per **associazione di causa a effetto tra costi e ricavi**. Tale associazione può essere effettuata:
  - analiticamente e direttamente, come nel caso, per esempio, delle provvigioni sulle vendite riconosciute agli agenti e rappresentanti;
  - sulla base di assunzioni del flusso dei costi, come nel caso delle rimanenze di magazzino<sup>9</sup>, il cui costo può essere determinato con il metodo della media ponderata, con il metodo FIFO (“*first in, first out*”) o con il metodo LIFO (“*last in, first out*”);
- b) in mancanza di una più diretta associazione, per **ripartizione dell’utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica** (tipico è il caso degli ammortamenti);
- c) per **imputazione diretta di costi al conto economico dell’esercizio**, o perché associati al tempo, o perché è venuta meno l’utilità o la funzionalità del costo. Ciò si verifica quando:
  - i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità nell’esercizio stesso o non sia identificabile o valutabile l’utilità futura;
  - viene meno o non sia più identificabile o valutabile l’utilità futura o la funzionalità di costi che erano stati sospesi in precedenti esercizi;

---

*alcuni casi invertito. In particolare, l’inversione di tale principio, per cui sono i proventi a dover essere contrapposti ai costi, è necessaria in tutti quei casi in cui i proventi conseguiti hanno lo scopo di ridurre i costi sostenuti. Può essere il caso, ad esempio, degli indennizzi per risarcimento danni, dei contributi in conto esercizio erogati allo scopo di ridurre i costi del periodo, ovvero dei contributi in conto capitale. Nei casi sopra esposti, pertanto, è necessario in primo luogo determinare la competenza dei costi e poi, per correlazione, quella dei proventi?”.*

<sup>5</sup> Cfr. Principio contabile OIC n.11 che specifica ulteriormente che “Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili”.

<sup>6</sup> Al riguardo, l’art. 2426, primo comma, n.9) e n.11), del Codice civile prescrive che i lavori in corso su ordinazione possono essere valutati con il criterio del costo, ovvero sulla base dei corrispettivi contrattualmente maturati.

<sup>7</sup> Il citato principio contabile OIC n.23 consente l’adozione del criterio della percentuale di completamento al rispetto di precise condizioni: a) esista un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo da parte dell’esecutore dell’opera; b) le opere siano, per contratto, specifiche per il cliente e con l’avanzamento del lavoro esse sempre più riflettano le caratteristiche tecniche richieste dallo stesso; c) sia possibile effettuare stime ragionevoli e attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d’avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere; e) sia possibile identificare e misurare attendibilmente i ricavi e i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati; f) non siano presenti situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili, ossia da non consentire di fare attendibili previsioni sul risultato finale della commessa, incluse quelle riguardanti le capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni. Il medesimo principio OIC n.23 precisa, altresì, che il criterio della percentuale di completamento va sempre adottato in tutti i casi in cui ciò sia tecnicamente possibile; invece, quando ciò non sia possibile, ovvero per le commesse a breve termine, va adottato il criterio della commessa completata.

<sup>8</sup> Cfr. Principio contabile OIC n.11.

<sup>9</sup> Cfr. Principio contabile OIC n.13.

- l'associazione di causa a effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.

### **Il principio di competenza nella legislazione fiscale.**

Come noto, anche nella legislazione fiscale<sup>10</sup>, **il criterio per l'imputazione "a periodo" delle componenti reddituali dell'impresa è quello "di competenza"**; pertanto, nella determinazione del reddito d'impresa l'imputazione delle operazioni e degli altri eventi che connotano la gestione aziendale avviene senza avere riguardo ai movimenti finanziari, salvo alcune **eccezioni** di cui si dirà nel prosieguo.

In prima analisi, anche nell'ambito del TUIR occorre fare preliminare riferimento alle disposizioni civilistiche poc'anzi richiamate. Tuttavia, per motivi di cautela fiscale, lo stesso articolo 109, comma 1, del TUIR dispone che *"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"*. In tali circostanze, quindi, il criterio della competenza (nella sua accezione civilistica) deve essere derogato, di modo che talune componenti negative<sup>11</sup> di reddito iscritte a conto economico concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa (nella sua accezione fiscale) solo nell'esercizio in cui diverranno certe nell'esistenza (cd. requisito della **"certezza"**) e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare (cd. requisito della **"obiettiva determinabilità"**)<sup>12</sup>.

Sempre per motivi di cautela fiscale l'articolo 109, commi 3 e 4, del TUIR dispone, inoltre, che:

- *"I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico"*;
- di converso, *"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"*<sup>13</sup>.

Il principio di competenza sin qui delineato rileva solo per escludere l'imputazione "a periodo" secondo il cd. "criterio di cassa" e non identifica ancora un preciso **momento di imputazione delle componenti reddituali**<sup>14</sup>. Per l'individuazione di tale momento interviene, quindi, il secondo comma

<sup>10</sup> Il riferimento è all'articolo 109 del TUIR che, al primo comma, così recita: *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza"*.

<sup>11</sup> La diversa ipotesi, riferibile alle componenti positive di reddito iscritte in bilancio prima che siano rispettati il requisito della "certezza" e della "obiettiva determinabilità", non può infatti concretamente verificarsi, in ragione del generale postulato della "prudenza".

<sup>12</sup> È evidente che, in tali circostanze, le componenti reddituali dovranno essere correttamente imputate in bilancio, dovendosi poi provvedere, in sede di dichiarazione dei redditi, ad apportare corrispondenti variazioni in aumento. Successivamente, nell'esercizio in cui tali componenti di reddito divenissero certe sia nell'an che nel quantum, si renderebbe necessario apportare – sempre in sede di dichiarazione dei redditi – corrispondenti variazioni in diminuzione.

<sup>13</sup> L'articolo 109, comma 4, del TUIR precisa altresì che *"Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili:*

- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;*
- b) quelli che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. [...] Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi?"*

<sup>14</sup> Cfr. R. Lupi - F. Crovato, *"Il reddito d'impresa"*, 2002, ove rilevano che *"Dire che un ricavo dev'essere imputato secondo competenza comporta solo un generico riferimento alla "maturazione" della componente reddituale sottostante, ma non identifica ancora un momento preciso cui riconnettere tale maturazione. Il rapporto con un cliente o un fornitore può infatti presentare più di un momento a fronte del quale considerare maturato il corrispondente elemento reddituale: si pensi al perfezionamento dei relativi contratti, all'esecuzione delle prestazioni, alla consegna dei beni, al passaggio della relativa proprietà, e così via"*.

del citato articolo 109 del TUIR, fissando il momento in cui si considerano conseguiti i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e quello in cui si considerano sostenute le spese per l'acquisizione di beni e di servizi. In particolare:

- per i **beni mobili** rileva la data della **consegna** o della **spedizione**;
- per i **beni immobili** e le **aziende** rileva la data della **stipulazione dell'atto**;
- ovvero rileva la **data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo** della **proprietà** o di altro diritto reale, **se tale data è diversa e successiva** rispetto alle precedenti<sup>15</sup>;
- per le **prestazioni di servizi** rileva la data di **ultimazione** delle stesse;
- per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di **locazione, mutuo, assicurazione** e altri **contratti da cui derivano corrispettivi periodici**, rileva la data di **maturazione dei corrispettivi**<sup>16</sup>.

In linea generale, quindi, il legislatore tributario prescinde dal fatto economico del conseguimento dei ricavi, ovvero del sostenimento dei costi, per considerare, invece, il momento in cui la fattispecie giuridica viene a esistenza, anche nei casi in cui, come nelle ipotesi di prestazioni di servizi, viene fatto riferimento alla data di maturazione della prestazione<sup>17</sup>.

Si consideri, inoltre, che, tra i principi generali postulati dall'articolo 109 del TUIR, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, **non è espressamente ricompreso** quello della cd. **"correlazione costi-ricavi"** (cd. *"matching"* costi-ricavi), previsto, invece, in modo esplicito dal principio contabile OIC n.11<sup>18</sup>. Tale principio è stato, tuttavia, utilizzato in diverse occasioni dall'Amministrazione finanziaria<sup>19</sup> per evitare una distribuzione temporalmente asimmetrica delle componenti positive e negative di reddito<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Specifica al riguardo l'articolo 109, comma 2, lett. a), del TUIR che, *"Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolata per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà"*.

<sup>16</sup> L'articolo 109, comma 2, lett. c), del TUIR dispone, infine, che, *"per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli similari la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito"*.

<sup>17</sup> Cfr. L. Abritta - L. Cacciapaglia - V. Carbone - E. De Fusco - F. Sirianni, in *"Testo unico delle imposte sui redditi"*, 2009.

<sup>18</sup> Cfr. M. Leo, in *"Le imposte sui redditi nel testo unico"*, 2010.

<sup>19</sup> Già nella Risoluzione ministeriale n.934 del 26 maggio 1980 era stato sostenuto che *"la correlazione fra costi e ricavi dell'esercizio costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi"*. Con la Nota della Direzione Imposte Dirette n.9/2940 del 22 ottobre 1981 era stato inoltre precisato che *"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"*. Tale interpretazione è stata ulteriormente confermata, più di recente, dall'Agenzia delle Entrate, con la Nota n.954-87316/2006 del 22 giugno 2006, ove è stato ribadito che *"occorre considerare che il generale principio della competenza di cui all'art. 109, comma 2, del Tuir deve essere applicato in combinazione con il corollario della "correlazione", secondo cui i costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Con risoluzione del 10 gennaio 2002, n. 5/E (che conferma gli orientamenti espressi nella nota n. 9/2940 del 22 ottobre 1981, nella risoluzione del 5 marzo 1998, n. 14/E, nella risoluzione del 2 giugno 1998, n. 52/E) è stata affermata la necessità di individuare, in via preliminare, la competenza dei ricavi per poi permettere la deduzione, nello stesso periodo di imposta, dei costi ad essi relativi"*.

<sup>20</sup> R. Lupi - F. Crovato, *"Il reddito d'impresa"*, 2002 osservano che *"La correlazione costi-ricavi è quindi troppo imprecisa rispetto alle esigenze del diritto tributario d'impresa, dove ciascuna componente reddituale derivante direttamente da specifici rapporti con terzi assume rilevanza fiscale secondo regole autonome. Anche quando mancano disposizioni specifiche sulla competenza, occorre avere riferimento ai rapporti giuridici con la singola controparte, proprio per la maggiore semplicità di questo criterio rispetto alla correlazione costi-ricavi, che spesso comporta complesse indagini, quasi psicologiche, sulla destinazione che l'impresa intende dare ai propri acquisti. Per questo, anche nei rari casi in cui il criterio della correlazione costi-ricavi può dare di fatto soluzioni più soddisfacenti di quelle basate sulla maturazione giuridica, esso non può trovare ingresso, a pena di generare una ingestibile duplicità di criteri paralleli nell'imputazione a periodo (occorrerebbe cioè caso per caso stabilire se è più soddisfacente la maturazione giuridica o la correlazione economica, con incertezze che è facile immaginare). Qualche volta, peraltro, di fronte a fattispecie particolari prospettate dai contribuenti, la correlazione tra costi e ricavi è stata opportunamente messa a base di talune pronunce ministeriali tese a dare una interpretazione ragionevole del criterio di certezza e determinabilità oggettiva. Ciò si è verificato in alcune ipotesi in cui*

Di seguito, sono ricordate alcune esemplificazioni dell'utilizzo del principio di cd. "correlazione costi-ricavi" da parte dell'Amministrazione finanziaria.

#### PROVVIGIONI CORRISPOSTE AGLI AGENTI.

Con il **contratto di agenzia**<sup>21</sup> una parte (cd. **agente**) assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra (cd. **preponente**), verso retribuzione, la conclusione di contratti in una determinata zona geografica.

Già in passato l'Associazione Dottori Commercialisti (ADC)<sup>22</sup> aveva ritenuto che "*L'individuazione dell'esercizio di competenza del ricavo in capo al preponente comporta che allo stesso esercizio siano imputate anche le relative spese, incluse le provvigioni passive. Infatti, il principio generale della competenza comporta la correlazione fra ricavi e spese con la conseguenza che la competenza dei ricavi ha un effetto di trascinamento anche della competenza delle spese ad essi collegate*" e, pertanto, "*La provvigione passiva è deducibile nello stesso esercizio in cui il ricavo, al quale essa è contrattualmente correlata, concorre a formare il reddito imponibile, anche se non è ancora avvenuto il pagamento da parte del compratore*".

L'Agenzia delle Entrate con successive pronunce<sup>23</sup> ha, da ultimo, confermato tale interpretazione, ritenendo che:

- nell'eventualità in cui il periodo d'imposta in cui si verifica la conclusione del contratto promosso dall'agente coincida con il periodo d'imposta in cui il preponente, adempiendo alla propria prestazione, imputa a conto economico il relativo ricavo, l'impresa preponente può procedere alla **deduzione del costo** a tale titolo sostenuto **nell'esercizio di stipula del contratto promosso dall'agente**;
- **altrimenti** – quando cioè i menzionati periodi d'imposta non coincidono – **le provvigioni passive, corrisposte dall'impresa preponente, sono di competenza del medesimo esercizio in cui rilevano i ricavi a cui le stesse provvigioni sono correlate**<sup>24</sup>.

#### LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE DI DURATA ULTRANNUALE: SAL "NON DEFINITIVI" RICONOSCIUTI AI SUB-APPALTATORI.

Con riguardo ai lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, per i quali si instauri un rapporto contrattuale su più livelli tra committente, appaltatore e sub-appaltatore, l'Agenzia delle Entrate, con due recenti interventi<sup>25</sup>, ha chiarito che:

---

*i ricavi precedono i costi, come a proposito di oneri per sistemazione urbanistica successivi alle vendite di unità immobiliari, nonché a proposito di oneri per bonifica delle discariche, per lo smaltimento dei rifiuti tossico-nocivi o per la bonifica ambientale di aree industriali?*

<sup>21</sup> Di cui agli artt. 1742 e seguenti del Codice civile.

<sup>22</sup> Cfr. Norma di comportamento dell'ADC n.132 dell'1 aprile 1997.

<sup>23</sup> Cfr. Risoluzione n.115/E dell'8 agosto 2005; Nota n.954-87316/2006 del 22 giugno 2006; Risoluzione n.91/E del 12 luglio 2006.

<sup>24</sup> Più in dettaglio, nella Risoluzione n.91/E del 12 luglio 2006, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto 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 articolo 109 del TUIR, non si può prescindere dal concetto di correlazione civilistico-contabile tra produzione del reddito e costi correlati. Alla luce delle considerazioni suesposte, si ritiene che le provvigioni passive, corrisposte dall'impresa preponente in dipendenza di un contratto di agenzia, sono di competenza del medesimo esercizio in cui rilevano i ricavi per cui le medesime provvigioni sono dovute. Una volta verificata la corretta correlazione civilistica, il costo relativo alle provvigioni passive avrà il medesimo trattamento anche dal punto di vista fiscale, sempre che, ovviamente, siano rispettati gli ulteriori criteri che il legislatore fiscale ha ritenuto opportuno individuare espressamente: ci si riferisce, in particolare, ai requisiti della certezza e della determinabilità in modo obiettivo di cui al più volte citato articolo 109, comma 1, TUIR*".

- in presenza di una **liquidazione provvisoria del corrispettivo** (SAL “non definitivo”), **l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo fiscalmente riconosciuto**. Tale costo rileva fiscalmente soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva dell'opera<sup>26</sup>;
- il medesimo principio, applicato ai **rapporti “a valle”, tra appaltatore e sub-appaltatore**, contrasterebbe però con il **principio di correlazione costi-ricavi**;
- **il criterio del “costo sostenuto”** (cd. metodo *cost to cost*) previsto dal principio contabile OIC n.23, **deve quindi ritenersi valido anche ai fini fiscali** e, pertanto, **rileveranno in capo all'appaltatore i costi relativi ai SAL liquidati, anche se in via provvisoria, ai sub-appaltatori**, nella misura in cui abbiano concorso alla valutazione delle opere ultrannuali, così come stabilito dal suddetto principio contabile.

Le conclusioni cui perviene l'Agenzia delle Entrate sembrano affermare un principio di ordine generale, secondo cui i costi che assumono rilevanza in un determinato esercizio ai fini della misurazione dello stato di avanzamento delle opere in corso di esecuzione di durata ultrannuale, devono avere analoga rilevanza come componenti negative di reddito dell'esercizio medesimo<sup>27</sup>.

#### ACCANTONAMENTO DEI COSTI DI CHIUSURA E DI *POST*-CHIUSURA DELLE DISCARICHE.

Per le aziende operanti nel settore dello smaltimento dei rifiuti tramite la gestione di discariche autorizzate si pone il problema della **deducibilità dei costi di chiusura e di *post*-chiusura delle discariche** (cd. costi di bonifica); costi che, evidentemente, tali aziende sono costrette a sostenere successivamente alla chiusura delle discariche, quando hanno già cessato di generare ricavi.

In merito, l'Agenzia delle Entrate<sup>28</sup> ha recentemente confermato quanto già sostenuto con la Risoluzione ministeriale n.52 del 2 giugno 1998, ove era stata riconosciuta la **possibilità di dedurre** tali costi ai fini della determinazione del reddito d'impresa **negli esercizi di svolgimento dell'attività di gestione della discarica, in proporzione alla percentuale “di riempimento”**. Più in dettaglio, era stato ritenuto che:

- non potendosi parlare di produzione di 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 a questi correlati, purché certi nell'esistenza e determinabili nell'ammontare;
- in merito al **requisito della certezza**, lo stesso risulta soddisfatto per gli impegni, contrattualmente assunti, che conferiscono concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria;
- in merito al **requisito della obiettiva determinabilità**, lo stesso è condizionato dall'analitica individuazione degli adempimenti cui è obbligata la società che gestisce la discarica, al fine di

<sup>25</sup> Cfr. Risoluzione n.260/E del 22 ottobre 2009; Risoluzione n.117/E del 5 novembre 2010.

<sup>26</sup> In ipotesi di contratto di appalto, si rende applicabile il disposto dell'articolo 109, comma 2, del TUIR, secondo cui i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di ultimazione dell'opera, ossia al momento dell'accettazione senza riserve di quest'ultima da parte del committente.

<sup>27</sup> Cfr. Circolare Assonime n.15 del 14 giugno 2011.

<sup>28</sup> Cfr. **Circolare n.26/E del 20 giugno 2012.**



quantificare i costi in questione mediante apposita **perizia** redatta da terzi indipendenti, esperti del settore, e debitamente asseverata;

- considerato, infine, che le discariche hanno, in base alle disposizioni autorizzative, una limitata e determinata capacità complessiva di rifiuti conferibili, è stato ritenuto che i **costi** globali di chiusura e *post*-chiusura possono essere **ripartiti** negli esercizi di svolgimento dell'attività **in proporzione alla percentuale di riempimento della discarica** stessa.

#### **TFM RICONOSCIUTO AGLI AMMINISTRATORI.**

Il Codice civile non prevede una norma che disciplini espressamente il **trattamento di fine mandato (TFM)**; ciononostante “è fuor di dubbio che la possibilità di riconoscere agli amministratori tale emolumento sia consentita, rientrando tale indennità nella stessa nozione di “compenso” lato sensu inteso”<sup>29</sup>.

Per quanto di nostro interesse, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.211/E del 22 maggio 2008, ha chiarito che “gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di trattamento di fine mandato (TFM), per effetto del rinvio contenuto nel citato articolo 105, comma 4, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza”. Ciò, tuttavia, a condizione che “il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto”<sup>30</sup>.

È quindi consentito applicare le disposizioni previste per gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto di lavoro dipendente anche agli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (qual è, appunto, il TFM), ovvero sia **consentito dedurre – per competenza – l'accantonamento nei limiti della quota maturata nell'esercizio** in conformità alle disposizioni contrattuali che regolano il rapporto di collaborazione, a prescindere dal momento di corresponsione dell'indennità<sup>31</sup>. Ciò nonostante i compensi riconosciuti agli amministratori siano invece deducibili – come regola generale – in base al cd. “criterio di cassa”<sup>32</sup>.

#### **Le deroghe al generale principio di competenza previste dall'ordinamento tributario.**

L'articolo 109, comma 1, del TUIR individua nel criterio della competenza economico-temporale il criterio generale per l'imputazione “a periodo” delle componenti reddituali, facendo però salve “le precedenti norme della presente Sezione” che dispongono diversamente.

**Deroghe al principio di competenza** si rinviengono, infatti, con riferimento alle seguenti componenti di reddito che, quindi, concorrono a formare l'imponibile in base al cd. “**criterio di cassa**”:

- i **dividendi distribuiti da società ed enti soggetti all'IRES**<sup>33</sup>, peraltro esclusi dalla formazione del reddito imponibile ai fini IRES per il 95% del loro ammontare<sup>34</sup>;
- i cd. “**contributi in conto capitale**”, ossia i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, diversi da quelli in conto esercizio e da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili<sup>35</sup>;

<sup>29</sup> Cfr. Approfondimento Assonime n.2 del 3 marzo 2011.

<sup>30</sup> Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.211/E del 22 maggio 2008.

<sup>31</sup> In tal senso si veda anche la Norma di comportamento dell'AIDC n.180 dell'1 aprile 2011.

<sup>32</sup> Cfr. Art. 95, comma 5, del TUIR.

<sup>33</sup> Il riferimento è alle società e agli enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), b) e c) del TUIR.

<sup>34</sup> Cfr. Art. 89, comma 2, del TUIR.

<sup>35</sup> Cfr. Articolo 88, comma 3, lett. b), del TUIR.

- i **compensi spettanti agli amministratori** delle società e degli enti<sup>36</sup>;
- le **imposte**, diverse dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa<sup>37</sup>;
- i **contributi ad associazioni sindacali e di categoria**, se e nella misura in cui sono dovuti, in base a formale deliberazione dell'associazione<sup>38</sup>;
- gli **interessi attivi e passivi di mora**<sup>39</sup>.

### **Errata imputazione economico-temporale di componenti di reddito: possibili rimedi.**

Nonostante l'evoluzione dei sistemi contabili informatizzati, può comunque accadere che siano commessi degli errori<sup>40</sup>: si pensi a errori matematici, a erronee interpretazioni di fatti, a negligenze nel raccogliere tutte le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile, al ritardo con cui le informazioni utili per la stesura del bilancio pervengono all'organo amministrativo della società.

In merito, il principio contabile **OIC n.29 distingue**, in base al loro effetto sul bilancio, **gli errori in determinanti e non determinanti**<sup>41</sup>:

- i primi hanno un effetto talmente significativo sui bilanci in cui sono stati commessi che gli stessi non possono più essere considerati attendibili e richiedono la loro correzione nell'esercizio in cui sono scoperti, nonché la riapprovazione di tutti i bilanci precedenti interessati dall'errore;
- i secondi, invece, richiedono la sola correzione nell'esercizio stesso in cui sono scoperti, attraverso la rettifica della posta patrimoniale a suo tempo interessata dall'errore, con contropartita alla voce *“Proventi ed oneri straordinari – Componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”*.

In conseguenza di tali errori può accadere che **componenti positive o negative di reddito siano erroneamente rilevate in un esercizio diverso rispetto a quello di competenza fiscale**, determinando peculiari problematiche nel rapporto tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile ai fini fiscali; può, infatti, accadere che:

- **costi di competenza dell'esercizio “T” non siano stati rilevati nel conto economico dell'esercizio di competenza**, bensì in un successivo esercizio, con la conseguenza che potrebbe verificarsi una definitiva mancata deduzione;
- **costi di competenza dell'esercizio “T+n” siano stati invece rilevati nel conto economico di un precedente esercizio “T”**, determinando, quindi, un'erronea “anticipazione” nella deduzione.

<sup>36</sup> Cfr. Articolo 95, comma 5, del TUIR.

<sup>37</sup> Cfr. Articolo 99, comma 1, del TUIR.

<sup>38</sup> Cfr. Articolo 99, comma 3, del TUIR.

<sup>39</sup> Cfr. Articolo 109, comma 7, del TUIR.

<sup>40</sup> Tipici sono, in tal senso, gli errori di digitazione, spesso causati dal ripetitivo lavoro di rilevazione contabile.

<sup>41</sup> Si precisa che nella bozza del nuovo principio contabile OIC n.29 non è stata più riproposta tale distinzione ed è disposto che *“La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce “proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti” (E20 e E21) creando la sottovoce “componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”. A tale criterio fanno eccezione quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico, quali ad esempio: a) le rivalutazioni iniziali di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme; b) la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, fusione, eccetera. La correzione di errori rientranti in tali fattispecie è portata in contropartita alle relative voci di patrimonio netto”*.



Analogamente, è possibile che **componenti positive di reddito siano state assoggettate a imposizione in un esercizio diverso rispetto a quello di competenza**, determinando altrettanto gravi ripercussioni in termini di possibili duplicazioni o salti d'imposta.

In tali eventualità, stante l'inderogabilità delle disposizioni sulla imputazione temporale delle componenti reddituali<sup>42</sup> – contenuta nell'articolo 109 del TUIR e volta a evitare possibili arbitraggi fiscali derivanti dall'imputazione delle componenti di reddito – **il contribuente corre il rischio concreto di essere assoggettato, in sede di accertamento, a forme di doppia imposizione sul medesimo "fatto presupposto" di capacità contributiva.**

L'Agenzia delle Entrate<sup>43</sup>, al riguardo, ha però fornito chiarimenti con riferimento all'**ipotesi** in cui, in sede di **accertamento**, l'organo verificatore abbia imputato una componente negativa di reddito a un periodo d'imposta diverso da quello nel quale era stata dedotta dal contribuente, determinando l'insorgere di un possibile **fenomeno di doppia imposizione**<sup>44</sup>. In tal caso, è stato ritenuto che il contribuente possa ovviare attraverso una delle seguenti modalità:

- **presentando una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui la deduzione doveva essere operata;
- **ove il predetto termine fosse scaduto, presentando un'istanza di rimborso** della maggiore imposta versata nel periodo nel quale non ha operato la deduzione<sup>45</sup>, **entro il termine di 48 mesi dalla data del pagamento** eseguito in assenza dei presupposti o dal termine per il pagamento del saldo di imposta, **eventualmente ricorrendo**, entro il termine di prescrizione del diritto, **avverso l'eventuale silenzio rifiuto** dell'Amministrazione formatosi sull'istanza di rimborso presentata nel termine di cui sopra.

Non sono stati, invece, forniti chiarimenti ufficiali con riguardo all'**ipotesi in cui il contribuente, avvedutosi dell'errore commesso (difetto di competenza), senza attendere l'eventuale attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria** – in ottemperanza al principio di collaborazione e buona fede che permea i rapporti tributari – **intendesse regolarizzare la propria posizione**. Si pensi al caso in cui un costo di competenza dell'esercizio "T" non venga contabilizzato nell'esercizio di competenza, bensì nel successivo esercizio "T+n", nel quale il contribuente si avveda dell'errore precedentemente commesso e rilevi nella gestione straordinaria del conto economico una sopravvenienza passiva. In tale

---

<sup>42</sup> Ribadita dalla sentenza della Corte di Cassazione n.10981 del 13 maggio 2009 che, in merito, così ha disposto: "[...] appare opportuno premettere in generale che in tema di 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, così da alterare il risultato della dichiarazione."

<sup>43</sup> Cfr. Circolari dell'Agenzia delle Entrate n.23/E del 4 maggio 2010 e n.35/E del 20 settembre 2012.

<sup>44</sup> Invero, **le medesime conclusioni sono state estese anche alle rettifiche afferenti la correzione degli errori di competenza che avessero interessato componenti positive di reddito**. Tale estensione è stata affermata nel corso della Teleconferenza "UnicoMap 2012" e confermata, poi, con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.35/E del 20 settembre 2012.

<sup>45</sup> Sul punto, tuttavia, si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.31/E del 2 agosto 2012, ove è stato ritenuto, in sede di procedimento di accertamento con adesione, che, **"da un lato, per il contribuente scaturisce l'obbligo di pagare l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in sede di adesione, dall'altro sorge contestualmente il diritto alla restituzione dell'imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data di effettivo ottenimento del rimborso. [...] si ritiene che il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente"**.

circostanza, la doppia imposizione si estrinsecerebbe nella mancata deduzione di un componente negativo di reddito sia nell'anno "T", per l'errore consistente nella mancata imputazione nel conto economico dell'esercizio di competenza, sia nell'anno "T+n", in quanto la sopravvenienza passiva risulterebbe indeducibile per difetto del requisito della competenza.

In tali ipotesi, si ritiene, però, che le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.23/E del 4 maggio 2010 – ribadite nella successiva Circolare n.35/E del 20 settembre 2012 – costituiscano **principio di ordine generale che legittima il diritto al rimborso della maggiore imposta versata**, risultando pertanto inconfidente la prodromica azione accertatrice svolta dall'Amministrazione finanziaria, di talché il contribuente sarebbe legittimato a recuperare l'imposta che risulterebbe altrimenti indebita attraverso una delle seguenti modalità:

- presentando una **dichiarazione integrativa** a suo favore entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui avrebbe dovuto correttamente operare la deduzione;
- laddove il predetto termine fosse scaduto, presentando **istanza di rimborso** della maggiore imposta versata con riguardo all'esercizio nel quale non ha operato la citata deduzione, nel termine di 48 mesi dalla data del pagamento, in estrema *ratio* **ricorrendo** – entro il termine di prescrizione decennale – **avverso l'eventuale silenzio/rifiuto dell'Amministrazione finanziaria** formatosi sull'istanza di rimborso;

e ciò, quindi, **a prescindere sia dalla circostanza che vi sia stato - o no - un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, definitosi in senso sfavorevole al contribuente, per qualsiasi ragione o causa, ovvero per intervenuto giudicato, sia dal soddisfacimento del generale principio di necessaria previa imputazione a conto economico delle componenti negative di reddito**<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> In tal senso, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna il 14 dicembre 2011 con la Consulenza giuridica prot. n.909-49/2011.