

CONTENZIOSO

Competenza dei ricavi fra (in)certezza ed oggettiva determinazione

di Fabio Landuzzi

Il tema della **competenza fiscale dei componenti di reddito** continua a fare discutere, sebbene i riflessi in termini accertativi possano dirsi ad oggi significativamente **diminuiti** (vedi le [Circolari n. 23/2010, 31/2012](#) e la [Risoluzione n. 87/2013](#)) anche se **non del tutto risolti**, soprattutto **sotto il profilo sanzionatorio**.

In materia si riscontra l'interessante [Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma 7.8.2013, n. 297](#), la quale tratta, nello specifico, di una **controversia** sorta fra una società, che svolgeva **attività di concessionaria di vendita di autoveicoli**, e l'Amministrazione Finanziaria, in relazione alla **corretta imputazione per competenza dei cd. "bonus qualitativi"**; trattasi di **premi**, o meglio di sconti funzionali secondo la tesi opposta dal contribuente, che venivano riconosciuti annualmente alla concessionaria **solo al sussistere di alcune condizioni soggette ad un accertamento specifico** che veniva svolto da un ispettore della casa automobilistica concedente.

Secondo la **tesi** propugnata dall'**Amministrazione Finanziaria**, poiché **le attività che davano diritto alla concessionaria di ricevere il premio** (o sconto funzionale) venivano **svolte nell'anno X**, sebbene l'erogazione delle somme fosse avvenuta nell'anno X+1 dopo l'esaurimento delle attività dell'ispettore incaricato e quindi della predisposizione di un report positivo, **i corrispondenti componenti positivi di reddito** avrebbero dovuto essere **imputati nel bilancio dell'anno X** e quindi avrebbero dovuto concorrere alla formazione dell'imponibile Ires ed Irap di tale periodo. Secondo la **tesi del contribuente**, invece, tali **componenti positivi non potevano essere iscritti nel bilancio dell'anno X** in forza, in primis, del **principio di prudenza**, in quanto alla chiusura di tale anno, **benché oggettivamente determinabili** secondo un mero calcolo aritmetico, **gli stessi erano del tutto incerti** in quanto il loro **effettivo riconoscimento** non poteva che essere **subordinato all'esito delle attività dell'ispettore** della casa automobilistica, attività che era contrattualmente previsto che venisse svolta nei primi tre mesi dell'esercizio seguente. Di conseguenza, **solo una volta conclusa in modo positivo l'attività ispettiva**, e quindi preso atto del report della concedente che riconosceva il diritto a ricevere **i bonus contrattualmente previsti**, gli stessi **potevano essere contabilizzati** e, conseguentemente, concorrevano a **formare l'imponibile fiscale** ai fini delle imposte sul reddito **nell'anno X+1**.

La **CTR di Roma conferma la correttezza del comportamento del contribuente**, riconoscendo

che ai sensi dell'articolo 109, comma 1 del Tuir, l'imputazione fiscale dei componenti di reddito presuppone, oltre alla loro **oggettiva determinabilità alla chiusura dell'esercizio, anche il sussistere del requisito di certezza** riguardo alla loro **esistenza**. Nel caso di specie, invece, alla data di chiusura dell'esercizio (31/12 dell'anno X), poiché il riconoscimento del bonus era subordinato contrattualmente all'esito delle attività dell'ispettore della concedente, **non poteva dirsi sussistere tale certezza**. L'interessante principio affermato nella sentenza in commento riguarda la conferma del fatto che **ai fini della valutazione** della sussistenza dei **requisiti di certezza e di oggettiva determinazione** dei componenti di reddito:

- **non hanno rilievo i fatti che si verificano dopo la chiusura dell'esercizio**, anche se nel periodo che precede la data di presentazione della dichiarazione dei redditi (come nel caso di specie, è stato considerato irrilevante il fatto che a marzo dell'anno successivo l'ispettore avesse dato consenso alla erogazione del bonus alla concessionaria);
- qualora alla fine dell'esercizio i requisiti di certezza e di oggettiva determinazione non sussistano ancora, **i componenti di reddito devono concorrere a tassazione nell'esercizio successivo in cui detti requisiti si verificano**; il principio di competenza va applicato quindi in senso economico, ovvero **tenendo conto delle tecniche aziendali** (o forse, per meglio dire, **delle previsioni contrattuali**) che regolano l'individuazione del **momento** in cui tali componenti si possono considerare **definitivamente accertati**.

Infine, come premesso, si osserva in via generale che alla equa **regolazione delle controversie** in materia di competenza economica di costi e ricavi **manca** ancora a nostro avviso **un ultimo tassello**: si tratta del pieno riconoscimento in fase accertativa, **sotto il profilo sanzionatorio**, del **principio di non colpevolezza** (articolo 6, D.Lgs. n. 472/1997), ogni qualvolta si tratta di **rilevazioni eseguite secondo corretti criteri contabili** (vedi **Circolare n. 186/1998**).