

**Edizione di giovedì 7 agosto 2014**

## **CASI CONTROVERSI**

[Quadro Rw: chi sono i contitolari?](#)

di Giovanni Valcarenghi

## **ACCERTAMENTO**

[Con la circolare 25/E l'Agenzia detta il piano di contrasto all'evasione per il 2014](#)

di Sergio Pellegrino

## **ACCERTAMENTO**

[Per la Cassazione senza contraddittorio è nullo l'accertamento da studi](#)

di Luca Dal Prato

## **CRISI D'IMPRESA**

[Concordato preventivo approvato dai creditori e condotta fraudolenta del debitore](#)

di Luigi Ferrajoli

## **DIRITTO SOCIETARIO**

[Mini-bond per le Pmi](#)

di Luigi Scappini

## **fisco-lavoro**

[Sentenza Cassazione n.16349 del 17 luglio 2014: ancora sulla competenza temporale](#)

di Federica Furlani

## CASI CONTROVERSI

---

### **Quadro Rw: chi sono i contitolari?**

di **Giovanni Valcarenghi**

Rush finale per le dichiarazioni dei redditi; rimangono da risolvere, oltre alle posizioni “incagliate”, anche quelle relative al completamento di dati di natura descrittiva che si sono in precedenza omessi.

Al riguardo, spesso viene domandato come debba essere compilata la sezione del **quadro RW** dedicata alla **segnalazione del codice fiscale** dei soggetti che, per brevità, definiamo **contitolari**.

Ci riferiamo, in particolare, alle **colonne 21 e 22 del prospetto**, in relazione alle quali le istruzioni si limitano alla seguente precisazione: *inserire i codici fiscali degli altri soggetti che a qualsiasi titolo sono tenuti alla compilazione della presente sezione nella propria dichiarazione dei redditi*.

L'affermazione è al quanto **ampia** e, a nostro parere, è **priva di una locazione finale** che dovrebbe avere il seguente tenore “... *in relazione al medesimo bene o attività*”. Comunque sia, molto spesso, la tematica **genera il seguente interrogativo** in capo ai soggetti detentori di quote di **partecipazione in società estere**: devo per caso indicare anche il **codice fiscale degli altri soci**?

Anticipiamo subito che la **risposta corretta**, a nostro giudizio, è **negativa**, per il semplice fatto che:

1. lo scopo della norma appare chiaramente quello di **“legare” il monitoraggio di soggetti** tra loro **coinvolti sul medesimo bene** o attività finanziaria, circostanza che non si rinviene nel caso rappresentato;
2. il **socio potrebbe** anche del tutto **ignorare l'identità degli altri componenti** la compagine societaria, e non pare certo obbligato ad indagare per la compilazione del quadro RW.

Per **corroborare la soluzione**, ci paiono indicative alcune **affermazioni** contenute nelle **istruzioni** per la compilazione che, di fatto, riprendono concetti già esposti nella [circolare 38/E/2013](#) dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, rintracciamo utili spunti dalle seguenti indicazioni:

- *se le attività finanziarie o patrimoniali sono in **comunione o cointestate**, l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario ...;* quindi significa che certamente va indicato il codice fiscale degli altri soggetti che compongono la comunione (ad esempio più eredi) o condividono l'intestazione o la disponibilità giuridica (ad esempio il coniuge in regime patrimoniale di comunione);
- *qualora **sul bene sussistano più diritti reali**, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto sia il titolare della nuda proprietà in quanto in entrambi i casi sussiste la possibilità di generare redditi di fonte estera.* Anche in questo caso nessun problema, in quanto i dati sono noti;
- *sono tenuti agli obblighi di monitoraggio...anche coloro che...hanno la **disponibilità o la possibilità di movimentazione**.* È il caso del soggetto con delega di firma sul conto estero (ad altri soggetti intestato), con esclusione della mera "delega ad operare" per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società.

Come si ha modo di evincere dalla elencazione di cui sopra, le ipotesi di obbligo di indicazione del codice fiscale dei soggetti "limitrofi" è **sempre collegato** a **casistiche** nelle quali **il dichiarante** è perfettamente a **conoscenza dei dati degli altri soggetti**, vuoi perché il suo diritto si è creato contestualmente a quello degli altri, vuoi perché è stato lui stesso ad attribuire la disponibilità di disposizione sull'attività estera.

Nel caso delle **quote societarie**, invece, **tale situazione non sussiste**, tranne nel caso di formale cointestazione della quota stessa o comunione legale tra coniugi, casistica che non si verifica in modo frequente all'atto pratico.

Quindi, possiamo ribadire con ragionevole certezza che, ove il **sig. Rossi** sia socio al 20% di una **società straniera non dovrà** in alcun modo **evidenziare il codice fiscale degli altri soci**; diversamente, ove il medesimo sig. Rossi abbia acquistato la stessa quota del 20% in comproprietà con il fratello, dovrà indicare il codice fiscale di quest'ultimo soggetto (e viceversa).

Inoltre, vale la pena di svolgere una ultima considerazione: se i **soggetti direttamente coinvolti non fossero italiani**, l'obbligo di indicazione del dato sussiste comunque? Anche in questo caso ci sentiamo di **dare una risposta negativa**, per il semplice fatto che il soggetto straniero potrebbe non disporre tecnicamente di un codice fiscale e, per di più, non si vede quale sia l'interesse del fisco italiano a conoscere la posizione di un soggetto straniero.

Un ultimo monito di **"fratellanza professionale"**: chiunque indichi il codice fiscale di un soggetto terzo nel quadro RW abbia l'accortezza (se non gestisce la dichiarazione anche

dell'altro contribuente) di far giungere una segnalazione dell'avvenuta esposizione del codice fiscale. Uomo avvisato ...

## ACCERTAMENTO

---

### ***Con la circolare 25/E l'Agenzia detta il piano di contrasto all'evasione per il 2014***

di **Sergio Pellegrino**

Con la [circolare 25/E](#) di ieri l'Agenzia ha delineato le linee guida che gli Uffici devono seguire nell'**attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale** per il periodo di imposta 2014.

Le **principali direttrici di carattere generale** fornite per orientare l'attività di verifica possono essere sintetizzate nei seguenti punti:

- privilegiare i controlli dai quali possono emergere maggiori imposte accertabili, a scapito di quelle meno significative o che comportano violazioni di natura esclusivamente formale;
- “lavorare” le annualità più recenti per rendere più proficua l'attività di riscossione;
- favorire ulteriormente la definizione della pretesa tributaria da parte dei contribuenti attraverso gli istituti deflattivi del contenzioso;
- fare ricorso in modo “attento” agli strumenti di ricostruzione presuntiva del reddito;
- concentrare i controlli sui settori economici a più alto rischio e su quelli che hanno avuto una minor incidenza di verifiche negli anni precedenti.

Entrando nello specifico, le **indicazioni operative sono differenziate** in relazione alle diverse tipologie di contribuenti.

Per quanto riguarda i **grandi contribuenti** viene ribadita la funzione essenziale dell'**attività di tutoraggio** per valutarne preventivamente il livello di rischio. Fra le fattispecie alle quali dedicare maggiore attenzione vi sono le situazioni nelle quali si ritiene possa essere stata attuata una delocalizzazione dei redditi verso paesi a fiscalità di favore.

Con riferimento alle **imprese di medie dimensioni**, se queste fanno parte di gruppi societari, la Direzione Regionale è chiamata a coordinare l'attività di controllo da parte degli uffici.

Per **piccole imprese e lavoratori autonomi**, la pianificazione dei controlli da porre in essere nel corso del 2014 deve essere basata su un'analisi del rischio effettuata con gli specifici applicativi e le liste delle posizioni trasmesse agli uffici.

Indicazioni interessanti vengono fornite dal documento di prassi in relazione a **studi di settore**

## e indagini finanziarie.

Per gli **studi** viene evidenziato come questi, più che come “autonomo” strumento accertativo, devono essere utilizzati principalmente come **strumento di selezione per ulteriori attività di controllo**; viene poi ribadita la valenza degli accessi breve per intercettare situazioni di non fedele compilazione dei dati.

Le **indagini finanziarie** devono essere utilizzate in particolare nei confronti dei **professionisti**, attesa l'asserita difficoltà di ricorso ad altre attività istruttorie per ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale. Il documento di prassi sottolinea però anche le garanzie che devono essere riconosciute ai contribuenti al fine di evitare un utilizzo delle indagini “arbitrario”, evitando in particolare le richieste di dettaglio su importi poco rilevanti e riferibili alle normali spese personali e/o familiari.

Nell'ambito degli **enti non commerciali**, massima attenzione naturalmente rivolta a “smascherare” i soggetti soltanto apparentemente *non profit*, ma anche in questo caso con un invito alla prudenza nei confronti degli uffici: quello di evitare di perseguire situazioni in cui l'attività istituzionale abbia evidente rilievo sociale (vengono fatti al riguardo gli esempi degli enti che fanno formazione sportiva per i giovani o assistenza agli anziani o ai soggetti svantaggiati).

Per le **persone fisiche** lo strumento di controllo “principe” sarà il redditometro, che “beneficerà” del nuovo applicativo informatico “VE.R.DI.” (sempre brillante la scelta degli acronimi ...) per l'analisi di rischio e la determinazione sintetica del reddito. L'applicativo, per ammissione della stessa Agenzia, è “perfettibile” e quindi deve essere utilizzato con attenzione.

Viene sottolineata l'importanza di un'accurata selezione dei contribuenti da accertare, concentrando l'attenzione soltanto sui soggetti che evidenziano scostamenti significativi tra reddito dichiarato e capacità di spesa dimostrata.

Grande rilevanza, come sempre, anche per i controlli sugli oneri dedotti, le detrazioni di imposta e le ritenute.

Obiettivo di fondamentale importanza per l'Agenzia è poi quello di contribuire a rendere più efficiente l'**attività di riscossione** e per questo motivo verranno potenziate le strutture dedicate nell'ambito delle Direzioni Provinciali.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Per la Cassazione senza contraddittorio è nullo l'accertamento da studi***

di Luca Dal Prato

La recente **sentenza** n. **16457** del **18 luglio 2014** della Corte di **Cassazione**, in tema di **accertamento da studi di settore**, **conferma** un ormai consolidato **orientamento a favore del contribuente**, dichiarando la **nullità** dell'**accertamento** laddove **non** sia rispettata l'obbligatorietà del **contraddittorio** e la corretta ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

La decisione trae origine dall'**impugnazione**, da parte dell'**Agenzia delle Entrate**, della **sentenza** della **C.T.R.** che, riformando la sentenza della C.T.P., dichiarava l'illegittimità degli avvisi di accertamento emessi sulla base di studi di settore a carico dei contribuenti società e soci.

La C.T.R. riuniti gli appelli **riteneva** in particolare **che l'accertamento andasse effettuato** – a pena di nullità – **previa richiesta** al contribuente **di chiarimenti**, da inviare per iscritto entro 60 giorni, così da **permettere** una preventiva **verifica** delle ragioni dell'Amministrazione e di **valutare** l'opportunità di avvalersi dell'**accertamento con adesione**. **Riscontrata** quindi l'**omissione** della preventiva richiesta di **chiarimenti**, ne **derivava** la conseguente **nullità** dell'atto.

I giudici della suprema corte **condividono** la decisione della **C.T.R.**, di annullare gli avvisi di accertamento, **richiamando due recenti pronunce** di Cassazione, n. **27822/2013** e n. **11633/2013** in cui è affermato che, nell'accertamento da studi di settore, il **contraddittorio** costituisce **“elemento essenziale e imprescindibile”** per legittimare l'azione amministrativa, trattandosi di una **elaborazione statistica** su parametri soggetta ad approssimazioni che occorre **adeguare** alla realtà del singolo **contribuente**, al fine di **commisurare** la “presunzione” alla concreta **realtà** economica dell'impresa. Secondo la sentenza n. 27822/2013, l'atto di accertamento **non** può esaurirsi nel **semplice rilievo** dello **scostamento** dai parametri, **ma** deve essere **integrato** (anche sotto il profilo probatorio) con le **ragioni** per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio. Solo in questo modo è possibile far emergere gli **elementi di gravità, precisione e concordanza** attribuibili alla presunzione.

In sostanza, **l'accertamento da studi di settore** è un sistema di **presunzioni semplici** in cui gli

elementi di **gravità precisione** e **concordanza nascono** in **seguito** al **contraddittorio** e non ex lege, pena la nullità dell'accertamento.

Merita **inoltre** rilevare che la **Corte** ha ritenuto **infondato** anche un **altro motivo**, mosso dall'Agenzia delle Entrate. L'amministrazione finanziaria rilevava infatti che "la **mancata instaurazione del contraddittorio, invocata** dai ricorrenti **avanti** alla commissione di **primo grado** ma da questa **disattesa, non** era stata **riprodotta** tra i motivi dell'**appello, bensì** sollevata **solo** in una **memoria**, anteriore all'udienza di discussione, **con conseguente tardività** e formazione, sul punto del giudicato interno". **Secondo i giudici** "va riconosciuto inapplicabile alla vicenda il principio di cui all'art. 346 c.p.c. declinato **nel processo tributario** al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56: esso, nel prevedere che le questioni e **le eccezioni non accolte in primo grado e non specificamente riproposte in appello si intendono rinunciate, fa riferimento all'appellato e non all'appellante [...]**".

Per questi motivi, la Corte ha rigettato il ricorso, condannando l'Agenzia anche al pagamento delle spese del procedimento.

## CRISI D'IMPRESA

---

### ***Concordato preventivo approvato dai creditori e condotta fraudolenta del debitore***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 14552 del 26/6/2014**, la Prima Sezione della Corte di Cassazione ha statuito che l'occultamento o la dissimulazione dell'attivo da parte di una società determina sempre la **revoca** dell'ammissione al concordato **preventivo**.

Nel caso in esame il Tribunale di Busto Arsizio con la sentenza emessa in data 19 giugno 2012 aveva dichiarato **il fallimento** di una società dopo aver **rigettato** la domanda di ammissione al concordato preventivo presentata dalla medesima.

La fallita ha proposto reclamo avverso a tale provvedimento che veniva rigettato dalla Corte d'appello di Milano. In particolare la Corte territoriale ha ritenuto **fraudolento** il comportamento della debitrice, ai sensi **dell'articolo 173 L.F.**, in quanto la stessa aveva mantenuto **il silenzio** sia su una rilevante distribuzione degli utili, avvenuta molto tempo prima del deposito della richiesta di ammissione al concordato, sia in ordine ad una transazione intervenuta per definire un contenzioso in corso; inoltre non aveva menzionato, nella relazione sulla propria situazione patrimoniale, l'esistenza di due crediti vantati dalla medesima. I **creditori** erano stati informati di tutte queste circostanze solo tre giorni prima dell'adunanza dei creditori, ex articolo 174 L.F., attraverso la relazione del commissario giudiziale.

Tale atteggiamento è stato considerato dalla Corte d'appello come ostativo al **consenso** dei creditori ed inoltre lo stesso organo giudicante ha ravvisato **atti fraudolenti** in capo alla debitrice, idonei a determinare la **revoca** del concordato preventivo, ai sensi dell'articolo 173 L.F.

La società fallita ha proposto ricorso per Cassazione avverso a tale sentenza, eccependo la **violazione** dell'articolo 173 L.F., in quanto la definizione transattiva di una controversia non poteva essere considerata frode ai creditori se questi ultimi erano stati edotti di tale azione. Infatti, secondo la tesi di parte ricorrente, il **concordato preventivo** ha natura contrattuale ossia è l'espressione di un accordo riconducibile all'autonomia **negoziale** e, come tale, risulta **insindacabile** dal giudice che ha accertato la completa conoscenza da parte dei creditori della situazione patrimoniale della debitrice.

Secondariamente la fallita ha eccepito che la distribuzione degli utili, l'accordo transattivo e l'omessa inclusione nella situazione patrimoniale di crediti contestati non possono essere considerati "**altri atti di frode**" così come disciplinati **dall'articolo 173, comma 1, L.F.**

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso e, riprendendo le argomentazioni già dedotte con la sentenza n. 1521 del 2/1/2013 emessa dalle Sezioni Unite, ha affermato che i connotati di natura **negoziale** riscontrabili nella disciplina dell'istituto del **concordato preventivo** non escludono *"evidenti manifestazioni di riflessi pubblicistici, suggeriti dall'avvertita esigenza di tener conto anche degli **interessi** di soggetti ipoteticamente non aderenti alla proposta, ma comunque esposti agli effetti di una sua non condivisa approvazione, ed attuati mediante la fissazione di una serie di regole processuali inderogabili, finalizzate alla corretta formazione dell'accordo tra debitore e creditori, nonché con il potenziamento dei margini di **intervento** del giudice in chiave di garanzia"*.

Ne consegue che la **revoca** del concordato preventivo per avere il debitore occultato o dissimulato parte dell'attivo, per avere dolosamente omesso di denunciare uno o più crediti, per avere esposto passività insussistenti o commesso **altri atti di frode**, così come prevista dall'articolo 173 L.F., deve essere contemplata negli **interventi di garanzia** da parte del giudice e non può essere riconducibile semplicemente all'autonomia negoziale.

Infatti **l'accertamento** da parte del commissario giudiziale dell'esistenza di atti fraudolenti quali l'occultamento o di dissimulazione dell'attivo, la dolosa omissione della denuncia di uno o più crediti, l'esposizione di passività insussistenti o della commissione **di altri atti di frode** commessi dal debitore, comporta necessariamente il potere-dovere del giudice di **revocare** l'ammissione al **concordato preventivo** della società, a norma dell'articolo 173 L.F., indipendentemente dal voto espresso dai creditori in adunanza e quindi anche nel caso in cui i creditori siano stati edotti di tali situazioni.

Pertanto **l'occultamento** o la **dissimulazione** dell'attivo da parte della società debitrice determina sempre da parte del giudice **la revoca** dell'ammissione al concordato preventivo: ciò che **rileva** infatti è il **comportamento** fraudolento del debitore, non l'effettiva **consumazione** della frode.

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### **Mini-bond per le Pmi**

di **Luigi Scappini**

Si è spesso sentito parlare in quest'ultimo biennio di **mini-bond** quale strumento per l'accesso delle imprese al credito in risposta all'annoso problema, esploso in tutta la sua pienezza in questi ultimi anni a causa della congiuntura economica che si è determinata e che non stenta a virare verso una ripresa, del cd. **credit crunch**.

Tuttavia, è indubbio che tale forma alternativa di reperimento del capitale presso soggetti terzi abbia stentato a decollare, vuoi per la **complessità** dell'**iter** da seguire, vuoi per le **difficoltà** a trovare le opportune **garanzie**.

Il Legislatore è ripetutamente intervenuto sulla materia, dapprima con il D.L. n. 83/2012 e in seguito con il D.L. 221/2012 cercando di rimuovere i vincoli sia civilistici che fiscali per rendere più appetibili, da un lato l'emissione da parte delle società e, dall'altro il finanziamento da parte dei sottoscrittori.

In tal senso si deve leggere anche la previsione dell'**art.12, co.6-bis** del **D.L. 145/2013** (il cd. Decreto destinazione Italia) ai sensi del quale *"può essere concessa in favore delle società di gestione del risparmio che, in nome e per conto dei fondi comuni di investimento da esse gestiti, sottoscrivano obbligazioni o titoli simili di cui all'articolo 32 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 ... emessi da piccole e medie imprese ... Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti ... i requisiti e le caratteristiche delle operazioni ammissibili, le modalità di concessione della garanzia, i criteri di selezione nonché l'ammontare massimo delle disponibilità finanziarie del Fondo da destinare alla copertura del rischio derivante dalla concessione della garanzia ..."*.

Ebbene, forse anche alla luce della crisi che non sembra terminare, con estrema rapidità rispetto alle consuete tempistiche, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.172 del 26 luglio 2014 il **decreto interministeriale** del **5 giugno** con cui viene attuata e disciplinata la previsione dell'art. 12, co. 6-bis del D.L. 145/2013.

Tale decreto è di indubbia rilevanza atteso che con esso è prevista la **garanzia**, per l'emissione di tali strumenti finanziari da parte delle pmi come individuate nell'allegato 1 al Regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 e dei loro consorzi, da parte del **Ministero dello Sviluppo Economico**, con un **fondo** iniziale previsto dall'art.15 del decreto pari a **50 milioni, estendibile fino a 100 milioni**.

Ogni singola pmi potrà fruire di una **garanzia massima** pari a **1.500.000 euro**.

Soggetti che possono richiedere l'**accesso** alla garanzia del Fondo sono, ai sensi dell'art.1 le **banche**, gli **intermediari** e i **gestori** che accompagnano le pmi nell'emissione dei mini-bond, in riferimento a singole sottoscrizioni o portafogli (infatti è espressamente previsto dall'art. 12, co. 6-*bis* richiamato che "*Tale garanzia può essere concessa a fronte sia di singole operazioni di sottoscrizione di obbligazioni e titoli simili sia di portafogli di operazioni.*") di **mini-bond** con l'ulteriore requisito che questi ultimi devono essere **finalizzati** al **finanziamento** dell'**attività di impresa** e non avere a oggetto la sottoscrizione di linee di credito già erogate alla pmi emittente.

Inoltre, è richiesto che sia la **sottoscrizione** che l'effettiva **erogazione** delle somme alla pmi devono essere **successive** alla **delibera** del gestore del **Fondo**.

I *mini-bond* devono avere una **durata** compresa tra **36** e **120 mesi** e non essere assistiti da altre garanzie reali o assicurative, limitatamente alla quota coperta dal Fondo.

Nel caso in cui venga richiesta la **garanzia** del Fondo **su portafogli** di *mini-bond*, l'art. 7 introduce ulteriori **requisiti supplementari** rispetto a quelli già descritti e previsti dal precedente art. 3 e più precisamente che:

- le **singole operazioni** di sottoscrizione di *mini-bond* che compongono il portafoglio siano, ciascuna, di **importo non inferiore** al **3% del valore nominale complessivo** dei **titoli** che compongono il portafoglio nel suo insieme e
- il **valore nominale complessivo** dei titoli che compongono il portafoglio sia **compreso** tra **50 milioni** e **300 milioni** di euro.

Il successivo art. 4 individua i **limiti** di **copertura** del **fondo** che si attestano nelle seguenti misure percentuali:

1. **fino al 50%** del valore nominale dei *mini-bond* sottoscritti **quando** la garanzia preveda un **rimborso a rate** sulla base di un piano di ammortamento (*amortising mini – bond*) e
2. **fino al 30%**, sempre del valore nominale, quando il **rimborso** è previsto in un'**unica tranche** (*bullet mini-bond*).

fisco-lavoro

---

## ***Sentenza Cassazione n.16349 del 17 luglio 2014: ancora sulla competenza temporale***

di **Federica Furlani**

La Corte di Cassazione, nella recente **sentenza 16349 del 17 luglio 2014**, è tornata sul tema della **competenza temporale**, ribadendo che non esiste alcuna incertezza normativa nelle disposizioni del Testo unico delle imposte sui redditi con riferimento alla deduzione dei costi.

Le **regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi**, dettate in via generale dall'attuale **art. 109** (ex art.75) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono **tassative** e **inderogabili**, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la deduzione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione.

Nella sentenza in commento la Corte ha sancito che *il principio di competenza fissato all'art. 75 (ora art. 109) comporta che rileva il momento di maturazione dei fatti gestionali e non quello dell'incasso o del pagamento, sicché i ricavi provenienti dalla cessione dei beni mobili si considerano di competenza dell'esercizio in cui è avvenuta la consegna o la spedizione, mentre i costi sostenuti sono di competenza dell'esercizio in cui si producono i ricavi; diversamente operando, cioè attribuendo evidenza contabile all'incasso o al pagamento, viene disattesa la detta disposizione, perché si assume il diverso criterio di "cassa". In base all'art. 75 (ora art. 109), i costi e i ricavi, perché operi il principio richiamato, devono possedere, oltre a quello dell'inerenza, i requisiti della certezza e della determinabilità.*

Il tema del contendere riguardava la deducibilità dei **costi relativi al ripristino dei terreni delle cave** utilizzate per l'estrazione dei materiali che, secondo la società istante in Cassazione, doveva essere rinviata al momento in cui era possibile determinarli in modo oggettivo e non al momento del loro accantonamento a specifico fondo per rischi ed oneri.

A tal proposito nella sentenza è stato rilevato che, con riferimento all'attività estrattiva in cui si verifica il singolare **sfasamento temporale delle componenti reddituali**, secondo il **principio di correlazione costi e ricavi**, una volta determinato l'esercizio di competenza dei ricavi, si determina automaticamente l'esercizio in cui divengono deducibili i costi di tombamento ad essi correlati.

Nel caso specifico poi l'elemento attinente la **certezza** trova il suo elemento costitutivo

*allorquando i costi di ripristino del sito di escavazione assumono giuridica certezza attraverso l'accordo che le imprese sottoscrivono con gli enti competenti, al fine di ottenere le autorizzazioni necessarie per la coltivazione delle cave.*

L'elemento della **determinabilità dei costi** di tombamento sussiste invece in quanto, *sulla base degli impegni presi dalle imprese di estrazione nei confronti degli enti proponenti, è possibile giungere ad un'analitica quantificazione, anche sulla scorta di specifici apporti peritali; tenuto conto infine che le cave hanno, in base alle disposizioni autorizzative, una determinata capacità di estrazione dei minerali, si ritiene corretto fare imputare alle imprese i costi finali di chiusura delle cave ai vari esercizi dell'attività, in rispettiva proporzione alla quantità di materiale estratto alla fine di ogni anno.*

Alla luce di questi elementi la Corte suprema ha rigettato il ricorso della società, sottolineando però che il principio di competenza temporale non implica la conseguenza (vietata) della **doppia imposizione**, che è evitabile dal contribuente con la **richiesta di restituzione della maggior imposta**, la quale è proponibile, **nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ.**, a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (Cass. n. 6331 del 2008, Cass. n. 28153 del 2013 e n. 16253 del 2007).