

REDDITO IMPRESA E IRAP

La competenza nel reddito d'impresa

di Armando Fossi

È noto che la determinazione del reddito d'impresa è regolata dal principio della **competenza**. In applicazione di tale principio, **per ogni periodo d'imposta**, la determinazione dell'imponibile comporta l'individuazione di tutti gli elementi positivi e negativi di reddito riferibili al periodo stesso, **indipendentemente dalla manifestazione finanziaria** dei fatti economici.

Ai fini della determinazione dell'**esercizio di competenza**, l'[articolo 109, comma 2, lettera a\) del Tuir](#) dispone che i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei **beni** si considerano sostenute:

- **per i beni mobili**, alla data della consegna o spedizione;
- **per i beni immobili e per le aziende**, alla data di stipulazione dell'atto.

Tuttavia, nel caso in cui l'**effetto traslativo o costitutivo della proprietà** o di altro diritto reale si verifichi **successivamente alla data della consegna o spedizione**, o a **quella di stipulazione dell'atto**, (si pensi ad esempio alla compravendita di un macchinario con passaggio di proprietà subordinato al superamento del collaudo) ai fini della competenza **rileva la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo**.

Nel caso in cui la **consegna** di beni mobili avvenga **successivamente alla stipula del contratto di compravendita**, la Corte di Cassazione, con la **sentenza 11604/2001**, ha affermato che l'[articolo 109 Tuir](#) deve essere comunque interpretato nel senso che la cessione e il corrispondente acquisto **devono essere considerati avvenuti alla data della consegna dei beni**. Pertanto, nella compravendita di **beni mobili**, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, **non ha alcuna rilevanza la data di stipula** del relativo contratto, in quanto il citato [articolo 109](#) dà **esclusiva rilevanza alla data di consegna o spedizione dei beni**, salvo che l'effetto traslativo si verifichi in data ancora successiva.

Per quanto riguarda, invece, il trasferimento del **diritto di proprietà di beni immobili**, per i quali l'[articolo 109](#) fa riferimento alla **data di stipulazione dell'atto**, la [C.M. 73 del 27 maggio 1994](#) ha precisato che non è necessario che il trasferimento avvenga tramite **atto pubblico**, ma è **sufficiente una scrittura privata** (principio in linea con l'[articolo 1350 del cod. civ.](#)).

Al riguardo è intervenuta anche la Corte di Cassazione, la quale, nella sentenza 13174/2000, fa risalire **l'effetto traslativo della proprietà alla scrittura privata anteriore alla stipula dell'atto pubblico** (avvenuta nel esercizio successivo), mettendo in evidenza come in tale scrittura

privata è riportato che “*il **possesso giuridico ed il materiale godimento dell'immobile s'intendevano trasferiti a decorrere dalla data 31/12/1991***”, cioè a decorrere **da una data ricompresa nell'esercizio anteriore a quello della stipula dell'atto pubblico** (deve però trattarsi di **scrittura privata** di vendita dell'immobile e **non di mero contratto preliminare**).

Nella prassi accade spesso che le parti di una compravendita immobiliare, prima di redigere l'atto pubblico, stipulino tra loro un **contratto preliminare**. In questo caso si rende necessario **verificare** se la scrittura in esame **determini** il possesso giuridico ed il materiale godimento dell'immobile in capo all'acquirente fin dalla data di stipula; in caso positivo tale scrittura **produrrà l'effetto traslativo della proprietà** e quindi imporrà di individuare proprio a tale data **l'esercizio di competenza** per entrambe le parti.

Sul tema, anche la [risoluzione AdE 206/E/2003](#), la quale precisa che, **ai fini del trasferimento del diritto di proprietà** di beni immobili, **non ha rilevanza** la previsione, **contenuta nel preliminare**, che l'acquirente “*assume il **possesso dell'immobile fin dalla sottoscrizione del medesimo preliminare al solo fine di sottoscrivere i contratti delle varie utenze***”.

La [lettera b\) del comma 2 dell'articolo 109](#) stabilisce che, con riferimento alle **prestazioni di servizi**, rileva la data di **ultimazione della prestazione**. Di conseguenza, le **prestazioni di servizi** che si svolgono **a cavallo di due esercizi** risulteranno interamente **tassate nel nuovo esercizio**, ovvero quando **sono ultimate**.

Pertanto, in caso di rilevazione nella contabilità dell'anno della quota parte di ricavo di competenza dell'esercizio derivante da una prestazione infrannuale, in sede di determinazione dell'imponibile è necessario effettuare una **variazione in diminuzione** per l'ammontare imputato in conto economico.

Fanno eccezione a tale regola, le ipotesi in cui le prestazioni siano rese in forza **di contratti a esecuzione continuata**. Nel qual caso, infatti, **l'imputazione deve avvenire sulla base della quota maturata** in ciascun periodo di imposta. Ne sono esempio i:

- **contratti di locazione;**
- **contratti di mutuo;**
- **contratti di assicurazione.**

Per queste tipologie di contratti il legislatore fiscale, ha previsto **la deduzione delle quote maturate** attraverso il criterio del **pro rata temporis**. Ciò significa che non si verificheranno **variazioni da indicare in dichiarazione dei redditi** in quanto civilisticamente, per il principio della competenza, i costi vengono imputati nel **periodo di maturazione** e quindi, **nel caso di costi anticipati**, rimandati all'anno successivo con la tecnica dei risconti attivi.

Ad esempio, se il contratto di locazione di un immobile prevede il pagamento di **canoni anticipati trimestrali** da pagarsi entro il primo giorno di ciascun trimestre, il canone maturato nel trimestre di novembre–gennaio **rappresenta un costo da riscontare per 1/3 all'esercizio**

successivo, ancorché giuridicamente la rata sia maturata già alla data del 1 novembre. Pertanto, in questo caso, il trattamento fiscale coincide con quello contabile.

