

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correlazione costi-ricavi e derivazione rafforzata

di Fabio Landuzzi

La recente Ordinanza della [**Corte di Cassazione n. 23171 del 1.10.2017**](#), seppure riferita ad una fattispecie verificatasi in vigore della disciplina contabile e fiscale antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015 e delle correlate modifiche del Testo Unico delle Imposte sui Redditi per i **soggetti Oic Adopter**, offre spunti interessanti circa la corretta individuazione del **momento di competenza temporale** nella rilevazione dei **costi relativi all'acquisto di materie prime** utilizzate nel processo produttivo delle imprese.

Il caso in questione attiene ad una **controversia** riguardante un'impresa operante nel settore della lavorazione dell'oro nei cui confronti l'Amministrazione Finanziaria aveva emesso un avviso di accertamento contestando un **presunto errore di individuazione del momento di competenza temporale dei costi** da questa sostenuti per l'acquisto dell'oro destinato alla lavorazione.

In particolare, la società aveva stipulato con alcuni istituti di credito dei contratti in forza dei quali riceveva da questi determinati quantitativi d'oro con l'obbligo della medesima, ad una determinata scadenza, di **restituire la stessa quantità e qualità di oro oppure di corrispondere l'equivalente in denaro**.

Formalmente, quindi, la **proprietà dell'oro** consegnato alla società poteva ritenersi **trasferita solo al momento del successivo esercizio dell'opzione** di acquisto da parte della società; tuttavia, alla stessa data, la società aveva già destinato alla produzione l'oro consegnatole, sì che lo stesso conduceva alla realizzazione di prodotti dalla cui vendita si generavano **ricavi imponibili**.

Secondo l'Amministrazione, quindi, i costi relativi all'acquisto dell'oro oggetto dei **contratti atipici** sopra indicati non sarebbero stati deducibili nell'anno in cui l'oro veniva consegnato alla società e da questa lavorato, ma solo al momento in cui veniva esercitata **l'opzione formale di acquisto** ed il **prezzo era corrisposto a titolo definitivo**.

Come premesso, è interessante notare che la Suprema Corte, nel condividere l'impostazione data dall'impresa e quindi nel rigettare la tesi dell'Amministrazione, offre **spunti molto utili** in un chiave di lettura della fattispecie per così dire "evoluta", ovvero collocata nel **rinnovato contesto contabile e fiscale dei soggetti Oic Adopter**.

Possiamo perciò cogliere da questo arresto giurisprudenziale i seguenti punti di maggiore significatività:

- la “interpretazione” di un **contratto** precede logicamente la sua “**qualificazione**”: la prima (l’interpretazione) è tesa a ricostruire il significato del contratto secondo la **reale volontà delle parti**; la seconda (la “qualificazione”) ha invece la funzione di stabilire quale sia la “**disciplina in concreto applicabile**” e quindi le corrispondenti “**conseguenze effettuali**”. Così, nel caso di specie la **qualificazione** aveva portato all’accostamento di questo particolare contratto atipico di prestito d’uso di oro al **contratto di mutuo**.
- l’esito di questo processo di qualificazione non è inciso da altri fattori apparentemente estranei al contratto di mutuo: i) l’uso del termine “**prestito d’uso**” è del tutto **irrilevante** a questi fini; ii) lo stesso vale per la facoltà offerta alla impresa di decidere, alla scadenza, se pagare denaro o restituire stessa quantità e qualità di oro; iii) ed ancora, non può essere determinante il fatto che la proprietà dell’oro viene formalmente trasferita solo al momento dell’esercizio dell’opzione di acquisto da parte dell’impresa, perché viene ritenuta una **clausola utilizzata in modo improprio ed atecnico**.

Conclude quindi la Suprema Corte che bene ha fatto la società a ritenere i **costi sostenuti per l’acquisto dell’oro di competenza del periodo in cui ne è avvenuta la consegna**, e non in quello successivo in cui veniva esercitata l’opzione di acquisto e ne era pagato il prezzo definitivo, realizzando in questo modo una corretta **correlazione costi-ricavi**.

Peraltro, molto interessante è anche che sia stato ritenuto **irrilevante il fatto che il prezzo inizialmente pattuito fosse provvisorio**; la **differenza** pagata o restituita a conguaglio al momento dell’opzione di acquisto, infatti, costituiva una **fisiologica sopravvenienza** di competenza del periodo in cui essa veniva ad esistenza.

Come detto, questa sentenza sembra quasi anticipare ciò che oggi, in un contesto **Oic Adopter** e di **derivazione rafforzata**, dovrebbe risultare non più in discussione; ovvero che il momento di originaria rilevazione del costo per competenza deve essere quello in cui sono **trasferiti** “**rischi**” e “**benefici**”: per le rimanenze, ciò è affermato nell’**Oic 13**, par. 16) ed ha **piena rilevanza anche ai fini fiscali** ove si applichi appunto la “derivazione rafforzata”.

Seminario di specializzazione

LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >