

ACCERTAMENTO

L'errata competenza economica va provata dall'Ufficio

di Marco Bargagli

Come noto, il **testo unico delle imposte sui redditi** contiene le **norme generali** sui componenti del reddito d'impresa, delineando **precise regole** in ordine alla loro **deducibilità** e **corretta imputazione temporale**.

Anzitutto, a **norma dell'[articolo 109 Tuir](#)**, i ricavi, le spese e gli altri componenti **positivi e negativi** concorrono a **formare il reddito nell'esercizio di competenza**.

In **deroga a tale disposizione**, i ricavi, le spese e gli altri **componenti reddituali** di cui nell'esercizio di competenza **non sia ancora certa l'esistenza** ossia determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare, concorrono a **formare il reddito** nell'esercizio in cui si **verificano tali condizioni**.

Con particolare **riferimento all'esercizio di competenza**, il legislatore ha posto **un netto distinguo** tra **cessioni di beni** e **prestazioni di servizio**.

In merito, con lo **scopo di determinare la corretta collocazione temporale di costi e ricavi**, la norma prevede che, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

- **i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende**, ovvero, se **diversa e successiva**, alla data in cui si verifica l'**effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale**;
- **i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute**, alla data in cui le **prestazioni sono ultimate**, ovvero, per quelle dipendenti da **contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici**, alla **data di maturazione dei corrispettivi**.

Di contro, il **principio di inerenza** è sancito **dall'[articolo 109, comma 5, Tuir](#)**, a mente del quale **le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi**, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** o che non vi concorrono in quanto **esclusi**.

I **principi di inerenza e competenza** sono **illustrati anche dalla prassi amministrativa**, la quale

ha posto in evidenza le **particolari caratteristiche** e le differenze tra i **precetti imposti dalla norma fiscale, rispetto ai principi generali sanciti dal codice civile**.

In relazione al **principio di competenza**, ad esempio, viene richiamato, ai **fini civilistici e contabili**, l'[art. 2423-bis cod. civ.](#), in forza del quale *“si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso e del pagamento”*.

Sul punto, il principio di competenza **previsto dalla norma tributaria** prevede criteri molto differenti.

Quindi, *“mentre per le componenti positive la regola fiscale viene a coincidere, almeno tendenzialmente, con i criteri civilistici in tema di bilancio che ne consentono la contabilizzazione nel periodo di competenza solo allorché, in linea con il principio della prudenza, gli stessi, dando origine a profitti realizzati, presentino caratteristiche di stabilità e definitività, per le componenti negative, invece, la regola fiscale si discosta dai principi del codice civile, in quanto laddove il bilancio rilevi perdite e/o rischi oggetto di sole previsioni, in dichiarazione dovranno essere apportate le relative variazioni in aumento; per effetto delle segnalate diversità, la competenza civilistica viene normalmente definita “economica”, mentre quella fiscale viene definita “temporale”.* (cfr. [Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) volume III - parte V - capitolo 3 *“Il riscontro analitico - normativo del reddito d'impresa”*, pag. 88 e ss.).

Interessanti chiarimenti sul tema dell'**onere della prova**, in ipotesi di **contestazioni circa l'errata competenza economica**, sono recentemente intervenute da parte della suprema **Corte di Cassazione, sezione 5[^] civile**, con la [sentenza n. 15839/2018](#), pubblicata in data **15 giugno 2018**.

Gli ermellini, sulla **base di un consolidato orientamento**, hanno chiarito che:

- l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi sostenuti dall'impresa, indispensabile per **ottenerne la deduzione**, va definita come una **relazione tra due concetti** - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicché **il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili**;
- in **tema di reddito d'impresa**, i corrispettivi conseguiti per **prestazioni di servizi** devono essere imputati all'esercizio in cui le **prestazioni sono state ultimate**, salvo che **non ne sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare**, *“sicché incombe sull'Amministrazione finanziaria, che, assumendo un'erronea imputazione, pretenda una maggiore imposta, dimostrare il momento di ultimazione delle prestazioni e sul contribuente, il quale abbia registrato i ricavi in altro periodo d'imposta, che solo in tale anno questi sono diventati certi e determinabili nell'ammontare, mentre non lo erano alla chiusura del precedente esercizio, né alla scadenza dei termini per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi”*.

Un ulteriore importante tema trattato riguarda l'esatta quantificazione dei componenti reddituali: sul punto, i giudici di piazza Cavour hanno sottolineato che, nel caso di incertezza nell'an o di indeterminabilità nel quantum di detti componenti si applica, *"in deroga al generale principio di competenza, il principio di cassa, secondo cui gli stessi possono essere imputati all'esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza"*.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)