

IMPOSTE SUL REDDITO

Principio di competenza economica e valore delle rimanenze

di Fabio Landuzzi

Le **regole di corretta imputazione temporale** dei costi e dei ricavi nella determinazione del reddito d'impresa sono **inderogabili** e tale principio non può essere attenuato dalla circostanza che tali componenti economici siano stati **dichiarati in un diverso esercizio**.

In effetti, nonostante la **recente evoluzione normativa** che in modo assolutamente sensato ha

- da una parte, consentito la **possibilità di correggere meri errori** commessi nella imputazione per **competenza economica** di costi e/o di ricavi mediante l'istituto della **dichiarazione integrativa** (non solo a mezzo **ravvedimento operoso**, ove "sfavorevole" al contribuente, bensì anche mediante **integrativa "a favore"** del contribuente con possibilità di utilizzare l'eventuale eccedenza a credito emergente in **compensazione** ai sensi dell'[articolo 8, commi 6-bis e ss., D.P.R. 322/1998](#)), e
- dall'altra parte, diminuito in modo assai rilevante le **sanzioni amministrative** in caso di violazioni che si sostanziano in un "**errore sull'imputazione temporale** di elementi positivi o negativi di reddito" ([articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#)),

il **principio di competenza economica** rimane, giustamente, un cardine della corretta determinazione del reddito d'impresa così come affermato dall'[articolo 83 Tuir](#), anche nella prospettiva della nota "**derivazione rafforzata**".

Sul punto può essere utile citare l'**Ordinanza della Corte di Cassazione n. 25218/2018**, pubblicata nell'ottobre 2018, con la quale è stato nuovamente posto l'accento sui principi in esame, analizzando tuttavia una fattispecie abbastanza particolare.

Dalla ricostruzione dei fatti che si può evincere dalla lettura dell'Ordinanza in commento pare che una società, proprietaria di un **immobile destinato alla vendita** e perciò classificato nell'attivo circolante, lo avesse **venduto nel 2003** ma non avesse in quello stesso anno registrato il **corrispondente provento**. L'Amministrazione eccepisce tale **omessa rilevazione del componente positivo** ma, nel giudizio d'appello, la CTR competente annulla la ripresa ritenendo, fra l'altro, che l'Amministrazione, nel recuperare a tassazione l'importo del corrispettivo di vendita nel 2003, avrebbe però dovuto nel contempo **ripristinare la rispondenza con il bilancio**, e quindi **sottrarre il valore** a cui in quello stesso bilancio era stato iscritto quell'immobile merce fra le **rimanenze finali**.

Il ragionamento compiuto dai Giudici della CTR pare in linea di principio corretto.

Ipotizziamo che l'immobile merce sia **iscritto a 100 nella contabilità** della società, e perciò nel 2003 figurasse ancora **iscritto a 100 nelle rimanenze finali**; se ne viene accertata la vendita nel 2003 ad un **corrispettivo di 150, il maggior profitto imponibile** da assoggettare a imposizione sarebbe **pari a 50** (ossia, il prezzo di 150 meno il valore di carico di 100).

Se non si sottraesse dal conto economico del 2003 il **valore delle rimanenze finali** di 100, si avrebbe l'effetto di assoggettare ad imposizione **tutto il corrispettivo di 150**.

E questa pare essere era stata proprio l'eccezione accolta dalla CTR e ribadita dal contribuente nella sua difesa in Cassazione, sostenendo appunto che, diversamente facendo, si avrebbe l'effetto di realizzare una **impropria doppia imposizione**.

La **Cassazione**, tuttavia, **respinge la tesi della società** e della CTR affermando che, proprio per effetto della **errata appostazione tra le rimanenze finali** del 2003, la società si sarebbe così potuta avvalere nell'esercizio successivo di **un importo più alto di rimanenze iniziali**.

Il risultato a cui giunge questa soluzione, però, non convince perché così facendo avremmo – riprendendo i numeri dell'esempio di cui sopra - che **nel 2003 si assoggetta a tassazione 150** e poi **nel 2004**, avendo una **rimanenza iniziale di 100** (in realtà, inesistente) e finale di zero, **si deduce di fatto 100**.

Ma così si arriva a smentire proprio il principio affermato in apertura, ovvero **l'inderogabilità del principio di imputazione temporale** nella formazione dell'imponibile fiscale, addivenendo invece ad una **anomala compensazione intertemporale** di componenti positivi e negativi.

In conclusione, **il principio di competenza deve essere sempre ritenuto inderogabile**, e proprio per questo, quando si tratta di beni merce, necessariamente la sua correzione deve accompagnarsi alla **correzione simultanea del valore delle rimanenze**.



Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2018

Scopri le sedi in programmazione >