

Giurisprudenza

“Esercizio di competenza”: il concetto non è opinabile

19 Maggio 2015

I costi dei servizi sono deducibili nell'anno in cui la prestazione è portata a termine, a prescindere dal momento in cui viene emessa la fattura o è effettuato il pagamento

Thumbnail
Image not found or type unknown

Le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito sono tassative e inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito a un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come “esercizio di competenza”. La Corte di cassazione, con la sentenza del 6 maggio 2015 n. 9068, ribadisce quanto più volte affermato in tema di determinazione del reddito d'impresa.

I costi dei servizi sono deducibili dalla società nell'esercizio in cui la prestazione viene ultimata, a prescindere dal momento in cui viene emessa la fattura ed effettuato il pagamento, indipendentemente dal fatto che la quantificazione, in termini monetari, sia oggettivamente determinabile.

La vicenda processuale

Una società, esercente l'attività di commercio di autoveicoli, ha impugnato tre avvisi di accertamento, relativi a imposte dirette per gli anni 1999 - 2000 - 2001 e un quarto avviso relativo a Iva e imposte dirette relative al 2002.

I ricorsi, successivamente, sono stati riuniti innanzi alla Ctp, per connessione oggettiva e soggettiva.

L'ufficio ha contestato la deducibilità di costi per prestazioni di servizi vari e spese pubblicitarie e promozionali, nonché la deducibilità di talune quote di ammortamento. Nello specifico, è emerso che la contribuente aveva addebitato i predetti costi in anni diversi rispetto a quanto previsto dall'articolo 75 del Tuir (oggi articolo 109), secondo il quale le spese di acquisizione di servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

La società ha opposto di aver rinviato la deducibilità del costo al momento in cui aveva conosciuto l'esatta quantificazione dello stesso per tutti gli anni delle prestazioni e, dunque, di aver correttamente operato, in quanto, non disponendo delle relative fatture, la certezza del costo si sarebbe determinata solo sulla base del cosiddetto "progetto di notula".

In sostanza, oggetto del contendere è l'interpretazione del concetto di competenza fiscale, intesa come deducibilità dei costi per prestazioni di servizi, limitata al momento di ultimazione della prestazione, indipendentemente dal fatto che la sua quantificazione in termini monetari sia oggettivamente determinabile.

Le Commissioni di merito hanno accolto le difese della società.

In particolare, il giudice d'appello ha confermato la decisione di primo grado motivando che il momento in cui si determinava la certezza del costo era quello del "progetto di notula", il che significava che i servizi richiesti, o pattuiti, erano stati erogati nella misura ivi indicata e che da quel momento si conosceva l'entità del costo a carico della contribuente.

Secondo quanto prospettato dall'ufficio, tale decisione risulta fondata anche sull'erroneo presupposto che il tipo di prestazione sia unitaria, caratterizzata cioè da una indivisibilità oggettivo-funzionale. Invero, secondo l'Amministrazione, l'attività oggetto dell'accordo contrattuale si sostanziava in singole prestazioni, indipendenti l'una dall'altra, che dovevano essere dedotte nei singoli esercizi di competenza.

La decisione della Cassazione

Con la sentenza in commento, la Cassazione ha ribadito che i costi relativi a prestazioni di servizio sono, ai sensi dell'articolo 109 del Tuir, di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento.

La suprema Corte, che sul punto ha condiviso la tesi dell'ufficio, ha affermato che il giudice di merito è incorso nella violazione dell'articolo 75 (ora 109) del Tuir, perché, prendendo a riferimento il "progetto di notula" (ossia, un documento immediatamente precedente all'effettivo saldo del corrispettivo), ha spostato il criterio verso il momento della fattura, anche pro-forma, e/o del pagamento, rispetto al periodo di competenza coincidente con quello in cui le prestazioni sono state ultimate, mentre il dato temporale del cosiddetto "progetto di notula" e del conseguente pagamento è *"estraneo alla disciplina dettata dall'art. 75 cit."*.

La Corte precisa che l'unica eccezione ammessa alla regola generale opera per i contratti di locazione, mutuo, assicurazione o altri accordi da cui derivino corrispettivi periodici, in relazione ai quali le spese per i corrispettivi sono imputabili all'esercizio di maturazione degli stessi (*cfr*

Cassazione 9096/2012).

Tuttavia, i componenti negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza. Ne consegue che *“anche per le spese e gli altri componenti negativi di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, il legislatore considera come esercizio di competenza quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna di tali voci, limitandosi soltanto a prevedere una deroga al principio della competenza, col consentire la deducibilità di dette particolari spese e componenti nel diverso esercizio nel quale si raggiunge la certezza della loro esistenza ovvero la determinabilità, in modo obiettivo, del relativo ammontare. (Cass.17568/07). Tale determinabilità deve ritenersi non collegata alla mera volontà delle parti sulla scelta dell'esercizio cui il costo è imputato, ma deve essere desumibile, oltre che dall'indicazione contrattuale del corrispettivo, da strumenti diversi, quali, ad esempio, la parametrizzazione ad altre operazioni simili ovvero al valore di mercato (Cass. 24526/09)”*.

In ultima analisi, si evidenzia che i giudici di legittimità hanno accolto anche il terzo motivo di gravame relativo al vizio di omessa motivazione della sentenza, statuendo che *“deve viceversa essere cassata la sentenza d'appello allorquando, come nella specie, la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che all'affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione d'infondatezza dei motivi di gravame”*.

Osservazioni

L'articolo 75 (ora 109) del Dpr 917/1986, stabilisce che *“i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza”*.

Al riguardo, la Cassazione ha più volte affermato che, poiché *“...l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi - deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività”* (cfr da ultimo, Cassazione 1648/2013, 3418/2010 e 6831/2008).

Dunque, con la sentenza in commento, la Corte, ribaltando le pronunce di merito, consolida l'orientamento espresso in tema di determinazione del reddito d'impresa, ribadendo che le regole

sull'imputazione temporale dei componenti del reddito sono tassative e inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito a un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza" (cfr Cassazione, 26665/2009).

Diversamente, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta, invece, criterio inderogabile e oggettivo per determinare il reddito d'impresa.

di

Filomena Scarano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/esercizio-competenza-concetto-non-e-opinabile>