

10

Ottobre 2020

Sistema **Frizzera** 

Il Sole **24ORE**

www.gcbdigital.com

Periodico mensile / Anno XVII / n. 10
Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma

GCB

Guida alla Contabilità & Bilancio

Aggregazioni aziendali e nuova definizione di business

Trattamento Iva delle fatture passive errate

Il badwill in operazioni di consolidamento nel settore bancario

Rapporti di consulenza e indipendenza del sindaco-revisore

GRUPPO  24ORE

PPN9LTZVGU - - © Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Agenzia delle Entrate, risposte a interpelli 9 del 4 agosto 2020 e 239 del 3 agosto 2020
Oic 15 e 29

Marco Rescigno

Dottore commercialista e revisore legale,
Studio RC – Rescigno Carrara

Iscrizione per competenza dei ricavi nel bilancio Oic, la posizione delle Entrate

Due distinte **risposte a interpelli** fornite dall'Agenzia delle Entrate, ovvero la **9 del 4 agosto 2020** e la **239 del 3 agosto 2020**, sono l'occasione per analizzare il trattamento contabile per la **rilevazione per competenza di ricavi riferiti a due fattispecie distinte** in relazione a risarcimenti danni derivanti da sentenze o lodi arbitrali e a vendite di beni con prezzo da determinare.

Ricavi per risarcimento danni: fattispecie prospettata

Con la **risposta all'interpello 9 del 4 agosto 2020** l'Amministrazione finanziaria ha affrontato il tema dell'**individuazione dell'esercizio di competenza dei proventi**, nel caso rappresentato da **risarcimenti danni, derivanti da sentenze o lodi arbitrali favorevoli**.

Nel caso analizzato, l'istante ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta individuazione del periodo di competenza di componenti reddituali diversi da quelli derivanti dalla cessione di beni e servizi, riferiti a **componenti di reddito positivi derivanti da sentenze favorevoli nell'ambito di contenziosi giudiziari**. La richiesta di chiarimento è richiesta **sia per i soggetti che adottano i principi contabili Oic diversi dalle micro imprese (cd. "Oic adopter"), sia per i soggetti classificabili come micro imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile (cd. "micro imprese")**.

La questione è considerata particolarmente rilevante dall'istante, in quanto sovente accade che, in base a una **sentenza di primo grado, la quale riconosce un risarcimento del danno, la parte vittorio-**

In risposta a **due distinti interpelli**, l'Amministrazione finanziaria fornisce **utili indicazioni** per due diverse **casistiche di imputazione per competenza**, secondo le regole contabili contenute nei **principi contabili nazionali**, dei **ricavi** riferiti a «risarcimenti danni definiti da sentenze o lodi arbitrali» e relativi a «vendite di beni con prezzo da determinare».

Entrambe le soluzioni proposte dall'Agenzia delle Entrate offrono una **condivisibile lettura dei principi contabili Oic**, i cui effetti, per il **principio di derivazione rafforzata** di cui all'articolo 83 del Tuir, rilevano **anche fiscalmente**.

sa, sia essa micro impresa, sia Oic adopter, imputa in tale momento il componente di reddito positivo. Successivamente, in **caso di sentenza di appello o di Cassazione che riformi la sentenza di grado precedente**, si verifica una situazione in cui la predetta **parte processuale abbia versato imposte su un reddito al quale ha contribuito un componente positivo divenuto "incerto"** nell'an e nel quantum.¹

A parere dell'istante, nel caso specifico in cui un componente reddituale emerge a seguito di condanna a un risarcimento del danno, accertato con sentenza o con lodo arbitrale, l'Amministrazione finanziaria ha mantenuto posizioni superate (con riferimento alla risoluzione 9/174 del 1991) e non del tutto chiare (con la risposta all'interpello 119/2018) sotto l'aspetto della individuazione del periodo di imposta cui imputare a reddito detti componenti.

Primo caso relativo a ricavi per risarcimento danni

Soluzione prospettata dall'istante

L'istante ritiene che un **provento derivante da risarcimento danni riconosciuto con sentenza** debba es-

1. Lo stesso dicasi nell'ipotesi di lodo arbitrale, che, ancorché sottoscritto dalle parti, può essere oggetto di impugnazione per nullità, revocazione e opposizione di terzi.

sere **rilevato contabilmente (imputato a reddito) e tassato nell'esercizio in cui la sentenza è passata in giudicato e dunque non è più riformabile.**

La soluzione prospettata, che varrebbe sia nell'ipotesi di soggetti *Oic adopter*, sia nell'ipotesi di micro imprese, è interpretata sulla base della sentenza di Cassazione n. 23225/2016, la quale ha stabilito che «*un credito può essere considerato certo se il titolo non può essere contestato in sede giurisprudenziale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato*».

A parere dell'istante, quanto enunciato dalla giurisprudenza è coerente con la definizione del principio di prudenza contenuta nel paragrafo 48 dell'Oic 31, la quale stabilisce che «*[...] le attività e gli utili potenziali, anche se probabili, non sono rilevati in bilancio per il rispetto del principio di prudenza, in quanto possono comportare il riconoscimento di utili che non verranno mai realizzati [...]*».

Sul **concetto di definitività di una sentenza** l'istante fa notare che tale deve ritenersi quando decide su tutte le domande ed eccezioni: pertanto, se una sentenza si pronuncia sull'*an*, non è definitiva, se il giudice emette contestuale e separata ordinanza sulla prosecuzione della causa, per quanto attiene alla liquidazione del *quantum*. Tale concezione relativa alla definitività di una sentenza è coerente con il concetto di **sentenza passata in giudicato**, ossia di sentenza non più soggetta a regolamento di competenza, né appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione²: seguendo tale interpretazione, **per l'istante, un credito è da considerarsi "certo" solo se la sentenza sia definitiva.**

Interpretazione fornita dall'Agenzia

Nel caso prospettato, l'Amministrazione finanziaria si è espressa diversamente supportando le proprie conclusioni con riferimenti e considerazioni più articolate, traducendo il concetto di certezza richiamando gli articoli 83, 109 e 101, comma 4, del Tuir e, in applicazione del principio di derivazione rafforzata, i principi contabili Oic 15 e 19.

Inoltre, nel fornire la propria interpretazione, l'Agenzia delle Entrate **distingue il caso delle società**

Oic adopter, per le quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata dal bilancio per l'applicazione delle regole fiscali, **dalle micro imprese** che redigono il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile.

Nel caso dei **oggetti *Oic adopter*** (per i quali si applica il **principio di derivazione rafforzata** di cui all'articolo 83 del Tuir, in base al quale valgono i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili**), è necessario **individuare il periodo d'imputazione fiscale sulla scorta della corretta imputazione di bilancio**. Conseguentemente, per tali soggetti, non essendo applicabili le regole di competenza fiscale ex articolo 109 del Tuir (nel seguito richiamate per le micro imprese), nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazioni non conformi alla rappresentazione di bilancio, **i riferimenti vanno ricercati nelle regole dei principi contabili Oic.**

Al riguardo, nella risposta fornita, l'Amministrazione finanziaria rappresenta che il paragrafo 30 dell'Oic 15 precisa che «*i crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio, per operazioni di finanziamento) sono **iscrivibili in bilancio** se sussiste titolo di credito e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società*».

Specularmente viene richiamato il **paragrafo 39 dell'Oic 19**, il quale precisa che «*i debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono **iscrivibili in bilancio** quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali*». In entrambe le regole contabili menzionate, **non viene richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta**. Ciò comporta che, per il caso prospettato, la **rilevazione in bilancio dei ricavi deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto** e quindi, nel caso di una sentenza favorevole, nell'esercizio in cui il provvedimento venga a giuridica esistenza, indipendentemente dal passato in giudicato, né tantomeno dall'*iter* del contezioso stesso³.

2. Analogo discorso vale, a parere dell'istante, in caso di lodo arbitrale, che deve ritenersi definitivo solamente quando non più modificabile.

3. Anche il paragrafo 48 dell'Oic 31 supporta la conclusione a cui giunge indicando che «*[...] quando il realizzo dell'utile è certo e l'ammontare può essere determinato con un considerevole grado di accuratezza, tale utile non costituisce una potenzialità ed è pertanto rilevato in bilancio*».

Per quanto concerne le **micro imprese** di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza per la fattispecie rappresentata, è necessario fare riferimento all'**articolo 109 del Tuir**, il quale dispone che «*i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi o negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*».

Secondo quindi le regole fiscali applicabili per le micro imprese, è necessario **individuare il momento in cui risultano soddisfatti i requisiti di "certezza" e "oggettiva determinabilità" dei componenti di reddito**.

Con riguardo al requisito di "certezza", l'Agenzia rammenta che, con la risoluzione ministeriale 52/1998, è affermato che «*il carattere della certezza assume consistenza giuridica per gli impegni contrattualmente assunti che conferiscono concretezza ai costi a prescindere delle loro manifestazione numeraria*».

Congiuntamente il requisito dell'"oggettiva determinabilità" – specifica l'Agenzia – attiene all'ammontare dell'elemento reddituale e secondo la stessa:

- › la valutazione estimativa del provento o dell'onere non deve essere effettuata con criteri soggettivi, bensì con criteri suffragati da elementi oggettivi (nota ministeriale 9/375 del 1981);
- › la determinabilità va riguardata come reale possibilità di tradurre accadimenti aziendali in espressioni numerarie (nota ministeriale 9/2940 del 1981).

I **principi e le norme richiamati dall'Agenzia** permettono alla stessa di concludere che, per le **micro imprese**, i proventi derivanti da una sentenza favorevole concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nel **periodo d'imposta in cui il provvedimento del giudice viene a giuridica esistenza, non incidendo in tale scelta né l'iter del contenzioso** stesso (poiché, se la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una sopravvenienza passiva deducibile ai sensi dell'articolo 101

del Tuir), **né il passaggio in giudicato della sentenza**⁴.

Secondo caso relativo alla fatturazione con prezzo da determinare

Soluzione prospettata dall'istante

Il secondo interpello analizzato, relativo al caso di **emissione di fatture per consegna di beni con prezzo da determinare**, è attinente a un quesito posto sia ai fini del trattamento Iva (non trattato nel presente articolo), sia in merito a questioni riferite alle imposte dirette per il corretto trattamento contabile di bilancio, in applicazione del principio di derivazione rafforzata.

Il caso riguarda la cessione di strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in base a contratti con corrispettivo da determinare, dove la resa di questi strumenti dipende dalla loro qualità e composizione, nonché dal tipo di materiale da tagliare. Infatti, nell'ambito del settore della produzione di strumenti da taglio e lavorazione del marmo e della pietra, il contribuente istante rappresenta che, al fine di incrementare la propria quota di mercato, ha stipulato un accordo con i propri clienti, in base al quale la cessione dei fili diamantati è effettuata con prezzo da calcolare in base a un importo commisurato proprio ai metri quadri di materiale tagliato.

A tale scopo, in base agli accordi commerciali, l'acquirente si impegna a:

- › trasmettere al venditore i dati relativi all'utilizzo del filo occorrenti per la determinazione del corrispettivo;
- › concedere al venditore l'accesso ai propri locali per la verifica del corretto svolgimento del contratto;
- › comunicare tempestivamente il momento in cui è terminato l'uso del prodotto.

Inoltre, sempre secondo gli accordi tra le parti:

- › nel caso in cui i beni consegnati fossero stati danneggiati, rubati o ceduti a terzi, il corrispettivo sarebbe determinato in misura fissa per ogni metro lineare di filo diamantato;
- › qualora non fosse iniziato l'utilizzo dei beni entro tre mesi dalla consegna, il prezzo sarebbe deter-

⁴ In maniera similare l'indennizzo determinato con lodo arbitrale concorre alla formazione del reddito d'impresa nell'anno d'imposta in cui il lodo è sottoscritto. Nel caso in cui gli eventi giuridici successivi non ne confermassero l'entità, l'importo sarà conseguentemente rettificato.

minato secondo la suddetta misura fissa o, a scelta del cedente, il contratto si risolverebbe con conseguente restituzione degli utensili.

Per la fattispecie riportata, l'istante ritiene che la **contabilizzazione del ricavo e del relativo credito commerciale** debba essere fatta **solo nel momento in cui i predetti crediti e ricavi maturano (momento in cui il prezzo è determinato o gli elementi contrattuali previsti ulteriori sono divenuti noti e non al momento della cessione)**, avendo cura di imputare a ogni esercizio il corrispettivo maturato sulla base dei metri quadri tagliati. Inoltre, per quanto concerne le rimanenze e i costi degli utensili ceduti, l'istante precisa che, in sede di predisposizione delle scritture di rettifica a fine esercizio, il bene ceduto nel corso dell'anno non potrà essere considerato ai fini della determinazione delle rimanenze finali, con-

siderando che, con la consegna, è avvenuto il trasferimento di rischi e benefici e della proprietà stessa.

Interpretazione fornita dall'Agenzia

Nella risposta fornita, l'Agenzia delle entrate respinge la soluzione proposta dalla società istante, che intendeva sospendere il ricavo, tra l'altro senza neppure considerare i beni oggetto del trasferimento tra le rimanenze, ripartendo il costo in proporzione dei ricavi maturati con rilevazione di un risconto attivo per il rinvio dei costi contabilizzati.

L'Agenzia ricorda che le regole pertinenti alla situazione prospettata sono riconducibili a quelle contenute nel **paragrafo 29 del principio contabile Oic 15** ("Crediti") e nel **paragrafo 59 dell'Oic 29** (per la sezione relativa ai "Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio").

IL PARAGRAFO 29 DELL'OIC 15

Il paragrafo 29 dell'Oic 15 stabilisce che «i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono **rilevati in base al principio di competenza quando si verificano entrambe le condizioni:**

- › il processo produttivo dei beni è stato completato e
- › si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici. Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:

a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e dei benefici si verifica con la spedizione o la consegna dei beni stessi [...].».

IL PARAGRAFO 59 DELL'OIC 29

Il paragrafo 59 dell'Oic 29 stabilisce che **devono essere recepiti nei valori di bilancio «[...] quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio in conformità al postulato della competenza».**

L'Amministrazione finanziaria ritiene che, sulla base delle descrizioni degli schemi contrattuali utilizzati, **non emerge alcuna circostanza per cui il passaggio «sostanziale» dei rischi e dei benefici avvenga in un momento diverso rispetto a quello del titolo di proprietà**, con la conseguenza che il **relativo credito deve essere rilevato nell'esercizio di «spedizione o consegna dei beni».**

Tuttavia, in merito alle modalità di **determinazio-**

ne del ricavo, l'Agenzia specifica che non rientra tra i poteri esercitabili in sede di interpelli. Ad ogni modo, stabilisce che sarà necessario valutare tali circostanze in relazione alle regole contabili previste nei paragrafi 59 e 60 dell'Oic 29, in tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Considerazioni conclusive

Analizzate le risposte agli interpelli 9 del 4 agosto

2020 e 239 del 3 agosto 2020 fornite dall'Agenzia delle entrate, nel seguito vengono esposte alcune brevi considerazioni conclusive.

Le risposte fornite sono sempre apprezzabili, perché richiamano principi e regole contabili che trovano applicazione a situazioni e fattispecie reali.

Per **entrambe le situazioni analizzate**, pur inquadrando il **corretto trattamento contabile da adottare**, gli amministratori (ma anche i sindaci e i revisori che dovranno esprimere il proprio giudizio sul bilancio) dovranno comunque fornire **adeguata informativa in nota integrativa** nel caso di importi rilevanti contabilizzati a fronte delle fattispecie descritte e dovranno comunque adottare **comportamenti prudenti** conseguenti. Ad esempio, gli amministratori che

rilevino un provento in base a una sentenza che potrebbe subire cambiamenti in sede di ulteriore grado di giudizio, dovrebbero considerare gli aspetti relativi alla distribuzione della parte di utile derivante dalla stessa, distribuzione che, in un'ottica prudenziale, ben potrebbe essere sospesa fino al giudizio finale. In tale senso lo stesso collegio sindacale, ove presente, potrà fare le opportune **osservazioni** anche in relazione alla distribuzione dell'utile d'esercizio.

È da considerare, in ultimo, che, come peraltro ribadito dalla stessa Agenzia delle entrate nella risposta 239, le interpretazioni sul trattamento contabile fornite in merito alla contabilizzazione di ricavi **potrebbero modificarsi a seguito del previsto nuovo principio contabile** che tratterà proprio tale tema. ●

24ORE
PROFESSIONALE

Modulo24 Tuir

Come una **rivista digitale**: news quotidiane, rassegne di prassi e giurisprudenza, commenti autoriali ed un completo patrimonio di strumenti pratico-operativi.

Come un **manuale di dottrina giuridica**: commento articolo per articolo del Dpr 917/1986, contenuti illustrati in modo approfondito e applicazione concreta delle norme; in più un'intera sezione dedicata ai dichiarativi.

Come una **banca dati**: consente di consultare l'intera base dati normativa e giurisprudenziale relativa alle imposte sui redditi.

Come un **comitato scientifico**: numerosi casi risolti relativi alle imposte sui redditi spiegati dagli Esperti del Sole 24 Ore con un servizio di risposta ad ogni dubbio.

LA CONNESSIONE UNICA A TUTTE LE INFORMAZIONI SUL TUIR DA OGGI ESISTE.

Scopri di più su: modulo24tuir.com

GRUPPO **24ORE**