

Roma 09 agosto 2007



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Interpello– Alfa S.p.a. - Applicazione dei principi contabili internazionali - Rilevazione dei ricavi relativi all’attivazione dei servizi telefonici - Articolo 109 del TUIR

La società Alfa S.p.a. (di seguito, in breve, la “Società”) ha formulato un’istanza di interpello ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il corretto trattamento tributario applicabile ai ricavi (ed ai relativi costi) derivanti dall’attivazione dei servizi telefonici.

Quesito

La Società - che a partire dall’esercizio 2006 redige i conti annuali secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS - precisa che, nell’esercizio della sua attività di gestione di servizi telefonici, quando procede all’attivazione di una linea telefonica:

- consegue un ricavo specifico, riferito alla prestazione resa al cliente per l’attivazione stessa e la connessione alle rete e
- sostiene dei costi direttamente correlati all’esecuzione della predetta prestazione, principalmente costituiti da spese per prestazioni di lavoro e costi (di importo non significativo) per attrezzature.

La Società, inoltre, fa presente che fino al bilancio relativo all’esercizio sociale 2005 “ha imputato all’esercizio di attivazione sia il ricavo (e cioè l’importo dovuto dal cliente a fronte dell’attività eseguita), sia i costi sostenuti (al ricavo predetto correlati)”; conseguentemente, in sede di dichiarazione dei redditi, la Società non ha provveduto ad effettuare alcuna variazione fiscale.

L'applicazione dei principi contabili internazionali - applicati a decorrere dal bilancio relativo all'esercizio 2006 - comporta che, in ordine alla determinazione del risultato economico d'esercizio, la descritta tipologia di ricavi debba essere diversamente contabilizzata rispetto a quanto avvenuto fino al periodo precedente; in particolare, la Società rappresenta che al caso di specie si applicano le disposizioni contenute nello IAS 18 (*Ricavi*) in tema di "quote di iscrizione, di ingresso ed associative", secondo cui "se la quota dà diritto all'associato all'utilizzo dei servizi o al ricevimento delle pubblicazioni da fornire durante il periodo di associazione, o all'acquisto di beni e servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati ai non membri, essa deve essere rilevata applicando un criterio che rifletta il calcolo dei tempi, la natura ed il valore dei benefici forniti".

In applicazione di tale principio, la Società precisa che sussistono i presupposti per contabilizzare i ricavi di attivazione non già in un'unica soluzione, ma - alla luce dei tempi, della natura e del valore dei benefici forniti - in più esercizi.

L'imputazione dei predetti ricavi a beneficio di più esercizi comporta, inoltre, che debbano essere ripartiti nel medesimo arco temporale anche i costi correlabili ai ricavi stessi, con la conseguenza che, in sostanza, viene ripartito negli anni il "margine dell'attività di attivazione".

Tanto premesso, la Società chiede se tale impostazione contabile possa rilevare anche in ordine alla determinazione del reddito imponibile.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società - atteso che per il cliente l'attivazione della linea rappresenta la "condicio sine qua non" per fruire del servizio telefonico (non essendo lo stesso erogabile in assenza di attivazione) - evidenzia che la "volontà delle parti non si può circoscrivere ad una sola prestazione, perché l'una (l'attivazione) postula l'altra (il servizio)".

Precisa, inoltre, che i principi contabili internazionali muovono dal presupposto che "questa tipologia di ricavi in tanto ha rilievo (ed in tanto è

acquisita), in quanto esiste un rapporto di servizio legalmente pattuito tra Alfa ed il cliente (che per l'operatore è fonte di altri ricavi, attesi per un determinato periodo di tempo)".

Pertanto, in ordine all'individuazione del periodo competenza fiscale dei descritti componenti di reddito, deve prendersi in considerazione la "competenza economica" degli stessi (sulla base della "corretta correlazione tra costi e ricavi)", e non, più semplicemente, la "competenza temporale" che "guarda, molto più semplicemente all'individuazione del periodo di imputazione dei costi e dei ricavi (prescindendo dalla loro effettiva partecipazione al risultato di periodo)".

Conseguentemente, la Società intenderebbe far concorrere i ricavi (ed i relativi costi) alla determinazione del reddito d'impresa nella stessa misura in cui risultano imputati in bilancio, ritenendo che "non vi sia ragione - espressa o altrimenti ricavabile sulla base dei principi generali in materia - per operare delle variazioni e per non lasciare inalterata, anche ai fini fiscali, la rappresentazione bilancistica".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 109, comma 1, del TUIR - contenente norme generali sui componenti del reddito d'impresa - prevede, in via generale, che "*i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi...concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza*". Il successivo comma 2, lettera b), precisa che - con riferimento all'individuazione dell'esercizio di competenza dei componenti di reddito relativi alle prestazioni di servizi - i relativi corrispettivi si considerano conseguiti e le relative spese 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*".

La disciplina fiscale, pertanto, individua l'esercizio di competenza dei componenti di reddito (*rectius*, l'esercizio di corretta imputazione temporale dei

medesimi ai fini del concorso alla formazione dell'imponibile) secondo criteri propri, non necessariamente coincidenti con quelli civilistici; come noto, infatti, l'articolo 83 del TUIR nel fissare il "principio di derivazione" del reddito fiscale dal risultato civilistico, prevede, al contempo, la necessità che siano effettuate "*le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni...*" del TUIR.

In tal senso, quindi, devono essere interpretate anche le richiamate disposizioni dell'articolo 109 del TUIR, con la conseguenza che - in ordine alla corretta individuazione dell'esercizio di "competenza fiscale" dei componenti di reddito relativi alle prestazioni di servizi - deve aversi riguardo alla data di ultimazione della prestazione, ancorché differente sia la rappresentazione contabile risultante dal bilancio.

Nessuna rilevanza fiscale, pertanto, può attribuirsi, nel caso oggetto del presente interpello, all'imputazione dei ricavi relativi all'attivazione delle linee telefoniche a beneficio di più periodi d'imposta.

Ne consegue che, in sede di dichiarazione dei redditi, la Società dovrà effettuare:

- nel periodo d'imposta in cui è ultimato il servizio di attivazione, una variazione in aumento, per attrarre a tassazione l'intero importo dei ricavi relativi alle prestazioni di attivazione delle linee telefoniche effettuate nel periodo d'imposta, ancorché i ricavi medesimi, secondo quanto prescritto dai citati principi contabili internazionali, siano stati (in parte) rinviati ai successivi esercizi;
- nei successivi periodi d'imposta in cui i ricavi da attivazione sono oggetto del graduale rilascio a conto economico, una variazione in diminuzione, per escludere dal reddito imponibile di periodo la quota di ricavo imputata al conto economico, ma riferibile a prestazioni rese negli esercizi precedenti.

Il richiamato criterio di individuazione dell'esercizio di competenza vale, ovviamente, anche per i componenti di reddito negativi; anche per questi ultimi,

infatti, la “competenza fiscale” deve essere individuata, in via generale, avendo riguardo alla data di ultimazione della prestazione effettuata e tenendo conto del principio di correlazione.

Nel caso in questione, i costi (essenzialmente spese per prestazioni di lavoro e per attrezzature) sostenuti per effettuare le prestazioni devono ritenersi direttamente correlati ai ricavi che derivano da tali prestazioni e quindi deducibili nel medesimo periodo di imposta in cui rilevano, dal punto di vista fiscale, i ricavi relativi all’attivazione delle linee telefoniche.

Come più volte precisato dalla scrivente, infatti, per il principio di correlazione, ai ricavi dell’esercizio devono essere contrapposti i relativi costi, nel senso che una volta individuata, in via preliminare, la competenza dei ricavi, si può procedere alla deduzione, nello stesso periodo di imposta, dei costi ad essi relativi.

Da ultimo, infatti, nella risoluzione n. 91/E del 12 luglio 2006 è stato precisato che al fine di individuare correttamente il principio di competenza fiscale di cui al citato articolo 109 del TUIR, non si può prescindere dal concetto di correlazione civilistico-contabile tra produzione del reddito e costi correlati, essendo quest’ultimo intrinsecamente contenuto in quello di competenza.

In altre parole - fatto comunque salvo il rispetto delle ulteriori prescrizioni previste dal legislatore fiscale in ordine alla concorrenza alla formazione dell’imponibile dei componenti di reddito (in particolare, ci si riferisce ai requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità di cui al più volte citato articolo 109, comma 1, del TUIR) - la correlazione rappresenta una necessaria condizione costitutiva della stessa competenza fiscale.

Tale presupposto di carattere generale trova applicazione anche nel caso di specie in cui, per effetto della contabilizzazione secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS (la cui corretta applicazione non è oggetto di analisi in questa sede), parte dei costi sostenuti in occasione della attivazione delle linee telefoniche non risulta imputata al conto economico dell’esercizio in cui l’attivazione stessa è effettuata.

A favore di tale conclusione depone anche il disposto dell'articolo 109, comma 4, lettera b), ultimo periodo, del TUIR che prevede, in deroga al principio di previa imputazione al conto economico dei componenti negativi di reddito, che “le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”. Ragioni di ordine sistematico inducono a ritenere applicabile tale disposizione, come noto diretta a riconoscere la deducibilità di componenti negativi in caso di omessa contabilizzazione dei medesimi, se direttamente correlati a ricavi parimenti non iscritti in bilancio ed accertati dalla Amministrazione finanziaria, anche ai contribuenti che legittimamente non hanno imputato i componenti negativi a conto economico in conformità alle modalità di contabilizzazione stabilite dagli IAS/IFRS.