

# Il principio di derivazione rafforzata: vendite con diritto di reso e contratto estimatorio

di Paolo Stella Monfredini (\*)

L'applicazione del principio di derivazione rafforzata rappresenta argomento di stretta attualità in un periodo tradizionalmente dedicato alla chiusura dei bilanci. In particolare, assume grande importanza il disposto dell'art. 2, comma 1, D.M. n. 48/2009, che prevede la **disattivazione** dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del T.U.I.R. e delle altre disposizioni di **determinazione del reddito imponibile** che **non** rispettino il principio di **prevalenza** della **sostanza** sulla **forma**. In tale contesto, si analizzano le rappresentazioni contabili e i conseguenti effetti fiscali di fenomeni di **qualificazione/classificazione incerta**, quali le vendite con diritto di reso e i trasferimenti in base a contratti estimatori.

Il terzo periodo del comma 1 dell'art. 83 T.U.I.R. stabilisce che, "per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Reg. CE 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, comma 7-ter, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

Il successivo comma 1-bis dello stesso art. 83 precisa che, "ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile (1), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n.

244 (2), e del comma 7-*quater* dell'art. 4 del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38" (3).

In tale quadro normativo è intervenuto l'art. 2 del D.M. 3 agosto 2017, a stabilire quali disposizioni del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 e del D.M. 8 giugno 2011 si applicano ai soggetti OIC - *adopter* di cui al comma 1-bis dell'art. 83 del T.U.I.R.

In particolare riveste un ruolo primario la norma (4) in base alla quale, per i soggetti OIC - *adopter* (al pari dei soggetti IAS), assumono rilevanza, ai fini del calcolo del reddito imponibile, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza rispetto alla forma. Conseguentemente devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R., nonché di "ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio".

(\*) *Dottore Commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano*

(1) L'Agenzia delle entrate ha precisato che il principio di derivazione rafforzata non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone e delle imprese individuali e nel calcolo della base imponibile IRES delle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. anche in caso di opzione

per il bilancio in forma abbreviata o estesa, mentre il principio di derivazione rafforzata resta applicabile alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

(2) D.M. 1° aprile 2009, n. 48.

(3) D.M. 8 giugno 2011, e i due D.M. 10 gennaio 2018.

(4) Art. 2, comma 1, D.M. 1° aprile 2009, n. 48.

## Disapplicazione del comma 1 dell'art. 109 del T.U.I.R.

Il comma 1 dell'art. 109 del T.U.I.R. prevede che "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e 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".

Dalla non applicabilità del comma 1 dell'art. 109 T.U.I.R., discende pertanto che l'imputazione per competenza dei ricavi, delle spese e degli altri componenti positivi o negativi reddito, non espressamente disciplinati dalle norme del T.U.I.R., non è più condizionata alla loro certezza o determinabilità oggettiva.

La disattivazione del comma 1 dell'art. 109 del T.U.I.R. si limita alla certezza e alla determinabilità oggettiva dei componenti reddituali, in quanto l'efficacia del principio della competenza economica è assicurata dall'art. 83 del T.U.I.R. A tal fine è necessario sottolineare che il principio della competenza economica non si applica a tutti gli elementi reddituali, in quanto il comma 1 dell'art. 109 si riferisce esclusivamente ai componenti di reddito "per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente". Restano quindi pienamente operative tutte le disposizioni contenute negli articoli da 81 a 108 del T.U.I.R., ivi comprese le norme relative agli accantonamenti di cui all'art. 107 del T.U.I.R., da cui consegue che gli accantonamenti ivi non previsti, sono fiscalmente irrilevanti.

Per capire l'effetto della disapplicazione del comma 1 dell'art. 109 T.U.I.R. è necessario richiamare il contenuto del principio contabile

OIC 29. Quest'ultimo prevede (paragrafo 59) tre tipologie di accadimenti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, e precisamente: a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio; b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (5); c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale. Appartengono al primo gruppo 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.

Il principio OIC 29, indica i seguenti esempi (6):

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
  - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
  - la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;

(5) Il principio OIC 29 propone i seguenti esempi: la diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio; la distruzione di impianti di produzione causata da calamità; la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere; la sostituzione di un prestito

a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio; la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

(6) Che quindi non devono essere intesi come un'elencazione tassativa.

- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;

- la scoperta di un errore o di una frode.

Si tratta, in buona sostanza, di misurazioni reddituali incerte nel *quantum* alla data di chiusura dell'esercizio, ma che, a seguito della loro definizione successiva alla chiusura dell'esercizio, comportano l'iscrizione a bilancio di un debito/fondo (con contropartita un costo) e di un credito (con contropartita un ricavo o provento).

La deroga al comma 1 dell'art. 109 T.U.I.R. consente il riconoscimento fiscale alla rappresentazione contabile descritta; in altre parole la rilevazione contabile degli accadimenti reddituali già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma i cui requisiti di certezza e determinabilità oggettiva si manifestano successivamente e prima dell'approvazione del bilancio (punto a, paragrafo 59, OIC 29), assume rilevanza fiscale. A tal fine però è necessario ulteriormente chiedersi se la rilevazione di tali accadimenti attiene solo alla quantificazione dei valori da iscriverne in bilancio o anche alla classificazione dei componenti reddituali cui i valori si riferiscono (7).

## IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

### Rilevazione contabile di accadimenti reddituali

- La rilevazione contabile degli accadimenti reddituali già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma i cui requisiti di certezza e determinabilità oggettiva si manifestano successivamente e prima dell'approvazione del bilancio, assume **rilevanza fiscale**. A tal fine è però necessario chiedersi se la rilevazione di tali accadimenti attiene solo alla **quantificazione dei valori** da iscriverne in **bilancio** o anche alla **classificazione dei componenti reddituali** cui i valori si riferiscono.

- Si ritiene che possano essere iscritti in **bilancio** solo i **componenti reddituali** derivanti da fatti e atti che hanno prodotto **effetti giuridici** nel corso dell'**esercizio** cui il **bilancio** si riferisce, mentre la natura certa o probabile di un onere e la classificazione dei componenti dovrebbero essere definite in base alle condizioni esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

È stato fatto notare (8) che possono essere iscritti in bilancio solo i componenti reddituali derivanti da fatti e atti che hanno prodotto effetti giuridici nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, mentre la natura certa o probabile di un onere e la classificazione dei componenti dovrebbe essere definita in base alle condizioni esistenti alla data di chiusura dell'esercizio (9). Tale interpretazione è stata da ultimo avallata dall'OIC, che, in un chiarimento in consultazione sul proprio sito *internet*, ha precisato che un fatto successivo non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nel-

l'esercizio successivo, ma solo a un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio.

### Disapplicazione del comma 2 dell'art. 109 del T.U.I.R.

Con la deroga al comma 2 dell'art. 109 T.U.I.R., i criteri giuridici legati alla forma dei contratti sono sostituiti dai criteri di competenza delineati dai principi contabili (10).

I primi sono sostanzialmente rappresentati dalla data della consegna o spedizione per i beni mobili, dalla stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende (art. 109, comma 2, lett. a), o

(7) Ad esempio, in relazione ai costi che emergono da una sentenza pronunciata nel mese di marzo 2018 all'esito di una causa già esistente al 31 dicembre 2017, atteso che tali costi devono trovare iscrizione nel bilancio 2017 in base a quanto statuito dall'OIC 29, è necessario chiedersi se essi, quale contropartita, generano un debito ovvero un fondo per rischi e oneri. Nel primo caso i costi sarebbero fiscalmente deducibili nell'esercizio 2017, nel secondo caso rileverebbero nel 2018, in quanto fondo non previsto nell'art. 107 del T.U.I.R.

(8) G. Andreani - G. Ferranti, "Componenti reddituali da imputare all'esercizio in cui sorgono fatti e atti che li originano",

in *IPSOA Quotidiano* del 16 marzo 2018.

(9) Tale conclusione troverebbe conferma, secondo la tesi degli Autori, nel principio contabile OIC 19, nel quale si afferma che il giudizio circa la natura certa o probabile di un onere, circa la determinazione del suo ammontare e circa il momento della sua insorgenza, deve essere riferito alla data di chiusura dell'esercizio.

(10) R. Valacca, "Il regime di derivazione rafforzata e la disattivazione del primo e secondo comma dell'art. 109 del T.U.I.R.", in *Boll. trib.*, n. 2/2018, pag. 91.

nell'ultimazione delle prestazioni o, infine, nel caso di contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi (art. 109, comma 2, lett. b).

Il paragrafo 29 dell'OIC 15 (Crediti) e il paragrafo 38 dell'OIC 19 (Debiti) precisano che i crediti/debiti originati da ricavi/costi per operazioni di vendita/acquisto di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti 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. I crediti e i debiti originati dalle prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata.

Normalmente il passaggio dei rischi e dei benefici avviene contestualmente al trasferimento del titolo di proprietà. Il principio OIC 13 (Rimanenze), paragrafo 18 e il principio OIC 16 (Immobilizzazioni materiali), paragrafo 31, precisano che, se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. Il paragrafo 31 dell'OIC 16 afferma inoltre che nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali.

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Rischio di revoca del ricavo

Per i soggetti IAS-adopter, se il **rischio** di revoca del ricavo è **significativo**, l'operazione non può essere classificata come vendita, e di conseguenza il **ricavo non deve essere rilevato**. Viceversa, se il rischio di revoca **non è significativo**, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo deve essere rilevato unitamente a un **accantonamento** a fronte del rischio da stimare sulla base dell'esperienza e di altri fattori pertinenti. Tale accantonamento **non è deducibile** fiscalmente. Detti principi dovrebbero intendersi estesi, anche ai fini fiscali (sia IRES che IRAP), ai soggetti OIC-adopter.

I principi nazionali non forniscono un'esemplificazione dei casi in cui, nonostante si sia trasferita la proprietà del bene, rischi e benefici continuano a gravare sul cedente. Vengono in soccorso i principi contabili internazionali e in particolare il paragrafo 16 dello IAS 18 (Ricavi), per il quale, se l'entità conserva rischi significativi connessi con la proprietà, l'operazione non può essere classificata come vendita e non si possono

rilevare ricavi. L'entità può conservare in molti modi un rischio significativo legato alla proprietà. Esempi di situazioni nelle quali l'entità può conservare significativi rischi e benefici connessi con la proprietà si hanno: a) quando l'entità mantiene un impegno per risultati insoddisfacenti non coperti dalle normali clausole di garanzia; b) quando il conseguimento di ricavi da una vendita dipende dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita dei beni stessi; c) quando è prevista l'installazione dei beni e l'installazione che l'entità non ha ancora completato è una parte importante del contratto; e d) quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nel contratto di vendita e l'entità è incerta sulle probabilità del reso.

Ne consegue pertanto che, se il rischio di revoca del ricavo è significativo, l'operazione non può essere classificata come vendita e di conseguenza il ricavo non deve essere rilevato. Viceversa, se il rischio di revoca non è significativo, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo deve essere rilevato unitamente a un accantonamento a fronte del rischio da stimare sulla base dell'esperienza e di altri fattori pertinenti (11).

(11) Il paragrafo 17 dello IAS 18 precisa che solo se l'entità conserva un rischio connesso alla proprietà insignificante, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo è rilevato. Per esempio, un venditore può conservare la titolarità della merce esclusivamente a garanzia della sua riscuotibilità. In tal caso, se l'entità ha trasferito i significativi rischi e i vantaggi della

proprietà, l'operazione è classificata come vendita e si rileva il relativo ricavo. Un altro esempio di entità che conserva solo rischi irrilevanti connessi alla proprietà è quello di una vendita al dettaglio nella quale viene offerto un rimborso se il cliente non fosse soddisfatto. In tali casi il ricavo è rilevato al momento della vendita se il venditore può effettuare una stima attendibi-

Tale accantonamento non è deducibile fiscalmente in quanto non è previsto nell'ambito del comma 4 dell'art. 107 del T.U.I.R.

I principi ora esposti per i soggetti IAS - *adopter* dovrebbero intendersi estesi, anche ai fini fiscali (sia IRES che IRAP), ai soggetti OIC - *adopter*.

## IFRS 15 e vendite con diritto di reso

L'IFRS 15 (Ricavi provenienti da contratti con i clienti), applicabile, in via ordinaria, dai bilanci 2018, ha innovato in modo significativo l'impostazione contabile in termini di rilevazione e valutazione dei ricavi prima seguita dallo IAS 11 e dallo IAS 18. Il D.M. 10 gennaio 2018, nel coordinare la determinazione delle basi imponibili IRES e IRAP con le modalità di contabilizzazione imposte dal nuovo principio contabile, ha confermato il principio di derivazione rafforzata delle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di bilancio, con due sole eccezioni relative alle penali (legali e contrattuali) e ai resi.

In particolare l'IFRS 15 tratta dell'argomento delle vendite con diritto di reso, nell'appendice B.

Secondo il paragrafo B21 dell'IFRS 15, per contabilizzare il trasferimento di prodotti con diritto di resa, il cedente deve rilevare i seguenti elementi: a) i ricavi provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale il cedente prevede di avere diritto (per tanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa); b) una passività per rimborsi futuri e, c) un'attività (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri (valutata inizialmente in relazione al precedente valore contabile del prodotto - per esempio, quando era inserito nelle rimanenze - diminuito di eventuali costi previsti per il recupero - comprese possibili riduzioni del valore dei prodotti resi).

Il cedente dovrà inoltre aggiornare la valutazione della passività per rimborsi futuri e dell'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente, alla fine di ciascun esercizio per tenere conto dei cambiamenti nelle previsioni di resa.

La relazione illustrativa al D.M. 10 gennaio 2018, di coordinamento tra l'IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile IRES - IRAP, sottolinea che assume piena rilevanza fiscale la procedura di "individuazione del contratto", trattandosi di fenomeni di qualificazione dell'operazione. Tra questi è annoverabile anche quanto previsto dall'IFRS 15, paragrafo 9, lett. e), che subordina la rilevazione del ricavo alla probabilità che il cedente riceva il corrispettivo a cui ha diritto in cambio dei beni e dei servizi che saranno trasferiti al cliente.

La vendita con diritto di reso è disciplinata dall'art. 3 del D.M. 10 gennaio 2018: 1. L'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15 si considera accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4 dell'art. 107 del T.U.I.R.; conseguentemente, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri è ammesso in deduzione. 2. Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'art. 109 del T.U.I.R. La fattispecie si presenta analoga a quella disciplinata dall'art. 9 del D.M. 8 giugno 2011, da cui si differenzia unicamente per la diversa modalità di contabilizzazione che non impone più la rilevazione di un costo a fronte della passività di scadenza e ammontare incerti, ma la diretta rilevazione di un ricavo netto.

La stima del valore dei resi, determinata in base alle indicazioni fornite dal paragrafo B21 dell'IFRS 15, si considera, ai fini fiscali, all'atto dello stanziamento del fondo per oneri (12) (*rectius* passività), un accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4

le dei resi futuri, rilevando una passività per i resi basata sull'esperienza e su altri fattori pertinenti.

(12) Nei principi contabili nazionali, il fondo per resi prodotti

è trattato ai paragrafi 44, 45 e 46 dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto".

dell'art. 107 del T.U.I.R. (non essendo previsto nell'ambito di tale norma). La deduzione fiscale avverrà all'atto del sostenimento del costo ovvero nel momento in cui si realizzerà il reso dei prodotti. A tal fine il comma 2 dell'art. 3 precisa che si considera rispettata la previa imputazione a conto economico del componente negativo (reso dei prodotti venduti) che, in questo caso, transita a conto economico come riduzione di ricavo. Correlativamente al mancato riconoscimento fiscale dell'accantonamento (*rectius* riduzione dei ricavi) al fondo, la disposizione prevede che non assume rilevanza fiscale il parziale storno dei costi (corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri), consentendone la deduzione in via extracontabile.

Le disposizioni contenute negli artt. 2 e 3 del D.M. 10 gennaio 2018 si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Quindi, in buona sostanza, se sono state cedute merci del valore di euro 1.000 in data 1° novembre 2017 con diritto di reso per l'acquirente da esercitarsi entro la data del 31 maggio 2018, il cedente registrerà la vendita, rilevando il credito verso l'acquirente e in contropartita il valore dei ricavi. In sede di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2017 dovrà stimare, in base alle indicazioni del paragrafo B21 dell'IFRS 15, il valore dei resi. Assumendo che il cedente stimi un importo di euro 300, in sede di assestamento rileverà una rettifica dei ricavi per euro 300 e in contropartita un fondo.

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Vendite con diritto di reso

La **stima** del valore dei **resi**, determinata in base alle indicazioni fornite dal paragrafo B21 dell'IFRS 15, si considera, ai fini fiscali, all'atto dello stanziamento del fondo per oneri, un **accantonamento non ammesso in deduzione**. La deduzione fiscale avverrà all'atto del sostenimento del costo ovvero nel momento in cui si realizzerà il reso dei prodotti. A tal fine si considera rispettata la previa **imputazione a conto economico del componente negativo** (reso dei prodotti venduti), che, in questo caso, transita a conto economico come **riduzione di ricavo**. Correlativamente al mancato riconoscimento fiscale dell'accantonamento (*rectius* riduzione dei ricavi) al fondo, non assume rilevanza fiscale il parziale storno dei costi (corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri), essendone consentita la deduzione in via extracontabile.

In sede di dichiarazione dei redditi esercizio 2017, tale accantonamento di euro 300 dovrà essere ripreso mediante una variazione in aumento ai fini IRES e IRAP.

Al contempo il cedente, in fase di assestamento di bilancio 2017, rileverà un'attività collegata al diritto a recuperare i prodotti (resi) dal cliente a parziale rettifica del costo delle vendite (corrispondente al valore dei beni quali rimanenze e al netto di eventuali costi di recupero degli stessi). Ipotizzando che il valore stimato e rilevato sia pari a euro 200, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi dell'esercizio 2017

si dovrà procedere a una variazione in diminuzione ai fini IRES e IRAP dello stesso importo. In data 31 maggio 2018, l'acquirente rende prodotti per l'importo di euro 225 (corrispondenti a un valore dell'attività collegata al recupero dei prodotti resi pari a euro 150). Contabilmente il cedente rileverà ricavi per l'importo di euro 75 (dato dalla differenza tra euro 300 di resi stimati e euro 225 effettivi) e in contropartita ridurrà il fondo dello stesso importo. In sede di dichiarazione dei redditi dell'esercizio 2018, effettuerà una variazione in diminuzione ai fini IRES e IRAP di euro 300. Il cedente inoltre rileverà una diminuzione dell'attività collegata al diritto a recuperare i prodotti resi per euro 50 (data dalla differenza tra euro 200 rilevata nel bilancio 2017 e euro 150 effettiva). In sede di dichiarazione dei redditi esercizio 2018, il cedente dovrà effettuare una variazione in aumento ai fini IRES e IRAP di euro 200.

## Contratto estimatorio

Le indicazioni esposte si riferiscono alle fattispecie in cui il diritto di resa è collegato a un contratto di vendita: la proprietà dei beni si trasferisce dal cedente al cliente al momento della consegna; il trasferimento dei rischi e dei benefici coincide quindi con il trasferimento della proprietà, ad eccezione del rischio relativo alla mancata vendita dei prodotti che potranno essere resi entro il termine contrattuale, che continua a gravare sul cedente.

Diverso il caso in cui i prodotti siano consegnati in base a contratto estimatorio. L'art. 1556 c.c. stabilisce che con il contratto estimatorio una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito.

Il problema di maggior rilievo posto dal contratto estimatorio è relativo all'individuazione del momento in cui avviene il trasferimento della proprietà dei beni consegnati.

Si discute in particolare se il trasferimento della proprietà avvenga al momento della conclusione del contratto ovvero successivamente. Secondo la teoria del trasferimento immediato, il contratto estimatorio funzionerebbe come una compravendita qualificata dalla realtà e dall'attribuzione di un diritto di recesso.

Non sarebbe quindi sufficiente il raggiungimento del consenso per determinare il trasferimento della proprietà, ma sarebbe ulteriormente necessaria la consegna materiale del bene (13).

La teoria prevalente ritiene viceversa che il trasferimento della proprietà dei beni avvenga

### SOLUZIONI OPERATIVE

#### Contratti estimatori

Nel caso di contratti estimatori, il **tradens** mantiene la **proprietà** dei **beni sino** al momento in cui gli stessi non sono **ceduti** dall'**accipiens** al **terzo** ovvero sino al momento in cui spira il **termine** per la **restituzione** dei beni e l'**accipiens** trattenga gli stessi. Permangono quindi in capo al tradens i **rischi** e i **benefici** relativi ai beni consegnati all'**accipiens**. L'operazione pertanto **non** può essere classificata come **vendita** al momento della **consegna** dei prodotti all'**accipiens**. I ricavi dovranno essere rilevati contabilmente dal tradens al momento dello spirare del termine contrattuale per la restituzione dei beni, o comunque quando l'**accipiens** comunica il risultato delle vendite conseguite.

in un momento differito, successivo alla consegna dei beni. L'**accipiens**, secondo tale orientamento, godrebbe solo di un potere di disposizione sui beni consegnati, potere del tutto distinto rispetto alla titolarità del diritto di proprietà, che resterebbe in capo al **tradens** fino al momento in cui l'**accipiens** non abbia alienato le cose, ovvero abbia manifestato l'intento di trattenerle definitivamente, rimanendo debitore del relativo prezzo.

Milita a favore di tale teoria il comma 1 dell'art. 1558 c.c., che, dopo aver precisato che sono validi gli atti di disposizione compiuti da chi ha ricevuto le cose, aggiunge che i creditori dell'**accipiens**, non possono sottoporle a pignoramento o a sequestro finché non ne sia stato pagato il prezzo (contrariamente a quanto dovrebbe essere se l'**accipiens** fosse proprietario). Allo stesso modo si è fatto notare che se il contratto estimatorio fosse immediatamente traslativo della proprietà dei beni consegnati, sarebbe stato del tutto superfluo specificare che all'**accipiens** è conferito il potere di disporre degli stessi (art. 1558, comma 2, c.c.) e che sullo stesso grava il rischio di perimento dei beni (art. 1557 c.c.) (14).

L'Amministrazione finanziaria ha aderito a questa seconda tesi, precisando che il tratto caratteristico del contratto estimatorio risiede essenzialmente nella facoltà attribuita all'**accipiens** di differire l'acquisto della proprietà della merce rispetto alla data della consegna o spedizione, differimento che può estendersi fino a comprendere anche l'esercizio della facoltà di

(13) Ferma restando la possibilità per l'**accipiens** di fare venire gli effetti del contratto esercitando la facoltà di restituzione di quanto consegnato (Cass., Sez. II civ., n. 4000/1991).

(14) G. Mirabelli, "Dei singoli contratti", *Comm. Cod. civ.*, Li-

bro IV, Torino, 1991, pag. 228 e A. Luminoso, *I contratti tipici e atipici, Trattato di diritto privato*, a cura di Iudica e Zatti, Milano, 1995, pag. 216.

rinunciare all'acquisto mediante la restituzione delle cose nel termine di scadenza (15).

Alcuni Autori (16) sono giunti ad affermare che, nel caso in cui l'*accipiens* venda i beni a terzi, la proprietà degli stessi si trasferisce direttamente dal *tradens* al terzo. Secondo tale orientamento, sarebbe un puro artificio la costruzione interpretativa che prevede un trasferimento di proprietà dal *tradens* all'*accipiens* e un contemporaneo immediato ritrasferimento dall'*accipiens* al terzo, nel momento in cui l'*accipiens* vende a quest'ultimo, al solo trasparente scopo di creare un ponte tra vecchio e nuovo proprietario. Lo schema dell'autorizzazione rende superfluo il ricorso a una costruzione del genere (17).

Possiamo quindi concludere che, nel caso di contratti estimatori, il *tradens* mantiene la proprietà dei beni sino al momento in cui gli stessi non sono ceduti dall'*accipiens* al terzo ovvero sino al momento in cui spira il termine per la restituzione dei beni e l'*accipiens* trattienga gli stessi. È chiaro quindi che permangono in capo al *tradens* i rischi e i benefici relativi ai beni consegnati all'*accipiens*. L'operazione pertanto non può essere classificata come vendita al momento della consegna dei prodotti all'*accipiens*. I ricavi dovranno essere rilevati dal *tradens* al momento dello spirare del termine contrattuale per la restituzione dei beni, o comunque quando l'*accipiens* comunica il risultato delle vendite conseguite.

(15) Ministero delle Finanze, R.M. 22 novembre 1978, n. 9/1205; art. 1, comma 2, D.P.R. n. 441/1997; Ministero delle Finanze, C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E; risoluzione Agenzia delle entrate 6 giugno 2002, n. 177/E.

(16) G. Cottino, "Contratto estimatorio, somministrazione", in Scialoja - Branca, *Comm. Cod. Civ.*, art. 1556 - 1570, Bologna, 1970; A. De Martini, "Contratto estimatorio e contratto di commissione", in *G.C.C.C.*, vol. III, 1950, pag. 379; L. Mengoni, *Gli acquisti "a non domino"*, Milano, 1975.

(17) La giurisprudenza tributaria pare aver aderito a tale teoria. Si vedano a tal proposito le sentenze della Commissione tributaria centrale (cfr. per tutte, *Comm. trib. centr.*, Sez. XXVII, 3 febbraio 1994, n. 432; *Comm. trib. centr.*, Sez. XIII 12 giugno 1995, n. 2379; *Comm. trib. centr.* 21 marzo 1994, n. 778; *Comm. trib. centr.* 7 novembre 1994, n. 3467) a seguito del contenzioso instaurato dai contribuenti sottoposti ad accertamenti da parte degli Uffici finanziari per aver esposto nelle di-

chiarazioni fiscali presentate ai fini delle imposte sui redditi, solamente gli aggi di competenza derivanti dalla vendita dei prodotti editoriali, e non il prezzo lordo incassato. Tali sentenze hanno affermato che l'orientamento giurisprudenziale è quello di ritenere che le annotazioni sulle scritture contabili possano riguardare non i corrispettivi incassati ma il solo aggio.

Orientamento a cui ha aderito infine anche l'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 295/E del 30 dicembre 1998, in cui è stato precisato che il rapporto tra editore ed edicolante rientra nell'ambito del contratto estimatorio, regolato dagli artt. 1556 e seguenti del Codice civile. L'obbligo di pagare il prezzo è sospeso finché vi è la possibilità materiale e giuridica della restituzione dei beni. Sul piano fiscale per l'edicolante il ricavo è rappresentato dal margine riconosciuto dal distributore. In senso analogo Ministero delle Finanze, C.M. 5 agosto 1999, n. 175/E.