

# Quando le prestazioni professionali «superano» l'esercizio

di Giuseppe Savella e Simona Campanella

**N**on sempre risulta agevole identificare il corretto criterio di rilevazione in bilancio e di deducibilità fiscale degli oneri che riguardano servizi resi da professionisti, soprattutto nei casi in cui la prestazione professionale non risulti ultimata alla chiusura dell'esercizio. Si analizzano le principali problematiche e le disposizioni normative per risolverle.

Obiettivo del presente articolo è quello di fornire alcuni spunti di riflessione in ordine a una tematica che *prima facie* potrebbe apparire di agevole approccio, ma che invero, a un più attento esame, presenta taluni profili di difficoltà: il trattamento da riservare, ai fini fiscali, ai costi che l'impresa sostiene per prestazioni professionali che, alla data di chiusura dell'esercizio, ancora non possono dirsi esaurite. Le menzionate difficoltà sono tanto più evidenti in quei casi - non infrequenti nella pratica - in cui, prima dell'approvazione del bilancio dell'esercizio di riferimento da parte dell'impresa, il professionista ancora non abbia proceduto all'emissione di una parcella (o di un avviso di parcella), ovvero - più in generale - all'emissione di un documento descrittivo dell'attività svolta nel corso dell'esercizio medesimo.

La tematica in oggetto attiene all'ambito della competenza temporale dei componenti reddituali, materia che - come sarà meglio illustrato nel prosieguo dell'analisi - postula un esame congiunto dei profili fiscali e civilistici delle spese in questione.

## Competenza temporale

Com'è noto, il principio civilistico cardine in tema di rilevazione delle componenti reddituali è rappresentato dal principio di competenza, secondo cui proventi e oneri devono essere rilevati nell'esercizio in cui si manifestano le operazioni o gli eventi dai quali gli stessi traggono origine, indipendentemente dalla data dell'incasso o pagamento (1).

Il Principio contabile n. 11, con riferimento ai ricavi per servizi, precisa che gli stessi devono essere riconosciuti quando il processo produttivo è stato completato, i servizi stessi sono stati resi e, dunque, sono fatturabili (2).

Relativamente ai costi per servizi, non viene fornita alcuna particolare indicazione, salvo il richiamo ai principi fondamentali di correlazione dei costi ai ri-

cavi e di imputazione in base all'utilità attuale o futura che il costo sostenuto è in grado di esprimere.

Sotto il profilo fiscale, invece, l'art. 75, comma 2, lett. b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR), dispone che: «i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi 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 predetta disposizione - che, ad avviso di autorevole dottrina, enuncia un criterio rilevante non solo agli effetti fiscali, ma anche sotto il profilo civilistico (3) - suddivide i servizi in due categorie:

- a) servizi il cui costo è imputabile in bilancio alla data di ultimazione del servizio stesso;
- b) servizi da cui derivano corrispettivi periodici, da imputare in base al criterio della maturazione temporale.

## Due criteri base

Le spese di consulenza e assistenza professionale, di norma, rilevano quando il servizio viene ultimato. In particolare, il criterio di ultimazione del servizio si rende applicabile quando la consulenza o assistenza consiste nello svolgimento di una specifica attività autonomamente identificabile (per esempio,

### Note:

(1) Cfr. art. 2423, comma 2 e art. 2423-bis, comma 1, n. 3), del codice civile.

(2) Trattasi del Principio contabile in tema di *Bilancio di esercizio, finalità e postulati*, emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri Commercialisti.

(3) Sulla coincidenza tra competenza civilistica e competenza fiscale, cfr. F. Tesaurò, «Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa», in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi ed altri scritti*, Roma 1990, pp. 223 e ss..



la predisposizione di un atto, la redazione di un parere, lo svolgimento di un'attività di due diligence, etc.).

Quando, invece, il servizio professionale forma oggetto di un contratto di assistenza o consulenza di natura continuativa, a fronte del quale sono pattuiti corrispettivi a maturazione periodica, l'imputazione della spesa da parte dell'impresa committente non può che avvenire in base al criterio di maturazione dei corrispettivi.

Mentre l'adozione di tale ultimo criterio non desta particolari problemi applicativi, non altrettanto agevole risulta l'applicazione del criterio di ultimazione del servizio, attesa la difficoltà di stabilire quando la prestazione possa definirsi ultimata (4).

A ben vedere, però, l'indeterminatezza della nozione di ultimazione del servizio è spesso legata alla difficoltà di discernere se si tratti di un servizio unitario ovvero se sia possibile individuare più servizi autonomamente valutabili.

È appena il caso di sottolineare che l'esistenza di un singolo contratto non è di per sé indice dell'unicità della prestazione, giacché è possibile che la stessa possa essere frazionata in più atti o attività dotati di autonomia materiale ed economica. A titolo esemplificativo, nell'ambito di un incarico conferito a un professionista, avente per oggetto l'assistenza dell'impresa in sede contenziosa, possono essere considerate prestazioni autonome gli eventuali pareri scritti consegnati, i ricorsi depositati, le udienze discusse, ecc. (5)

Peraltro, anche la fattura del consulente - sebbene assuma rilevanza quale strumento che consente all'impresa una puntuale rilevazione del costo e del correlato debito - non assume alcun rilievo agli effetti dell'identificazione del periodo d'imposta di competenza (6).

Ciò nonostante, è indubbio che, sul piano operativo - almeno nell'ipotesi di incarichi complessi, di durata pluriennale, che si compongono di molteplici atti o attività - sia consigliabile definire a monte con il prestatore del servizio le modalità di fatturazione dei corrispettivi, stabilendo che al termine di ciascun esercizio (ovvero nei primi mesi dell'esercizio successivo e, comunque, prima dell'approvazione del bilancio da parte dell'impresa committente) sia emessa fattura per specifici atti o attività che possano ritenersi ultimate nel corso dell'esercizio medesimo (7).

In conclusione, quando l'attività di consulenza professionale consista in un complesso incarico che si compone di più atti e/o attività autonomamente valutabili, è possibile identificare l'ultimazione - e quindi la competenza - di specifiche prestazioni di servizi con riferimento a ciascun atto o attività formalmente

conclusi, ancorché l'incarico nella sua globalità ancora non sia stato ultimato.

## Rilevazione in bilancio e deducibilità dal reddito

Passando a esaminare il criterio di rilevazione in bilancio degli oneri in disamina e il relativo trattamento fiscale, occorre preliminarmente ricordare che al costo imputato al conto economico può corrispondere, nello stato patrimoniale, un «Debito verso fornitori» ovvero un accantonamento al «Fondo rischi ed oneri».

L'accensione del debito, ovviamente, presuppone l'esistenza di un titolo giuridico certo, sulla base del quale l'impresa possa dirsi obbligata ad adempiere; viceversa, il «Fondo oneri» comprende accantonamenti prudenziali volti a fronteggiare eventi probabili, ma non certi.

Da un punto di vista fiscale, mentre i costi corrispondenti ad accantonamenti a Fondi non sono deducibili, ai sensi dell'art. 73 del TUIR (8), quelli correlati ai debiti rilevano quali componenti reddituali negativi, ai fini della determinazione del reddito imponibile, qualora siano certi nell'esistenza e determinati o determinabili nell'ammontare (9).

Tanto premesso, nel caso in cui nell'ambito di una prestazione di consulenza sia possibile individuare

### Note:

(4) Nessun problema viene a porsi, naturalmente, quando l'attività consulenziale risulti formalizzata per iscritto, come nel caso in cui la stessa si concretizzi nell'emissione di pareri ovvero nella predisposizione di atti processuali, amministrativi, negoziali, etc.

(5) Cfr. R. Lupi, *Diritto Tributario - parte speciale*, Milano 2000, p. 111; F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova 1996, pp. 120 e ss..

(6) Pertanto, l'impresa - al fine della determinazione dell'esercizio di competenza - non potrà operare un semplicistico riferimento alla data di emissione della fattura ovvero a quella di ricevimento della stessa. In tal senso, cfr. Comm. Trib. Centr. n. 7109 del 28 novembre 1989; Comm. Trib. Centr. n. 4529 del 11 luglio 1992. In senso conforme, cfr. anche Comm. Trib. I grado di Roma, Sez. VII, 16 dicembre 1987.

(7) Naturalmente, la fattura emessa - a norma dell'art. 21, comma 2, n. 2), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - dovrà contenere l'indicazione della natura, quantità e qualità dei servizi prestati. È appena il caso di precisare che la descrizione dei servizi resi fino alla chiusura dell'esercizio dovrà essere analitica e quanto più possibile puntuale. Per un approfondimento della tematica, cfr. P. Merlo, «Il problema della corretta descrizione delle prestazioni sulle fatture» in *il Fisco* n. 40/2000, pp. 12161 e ss..

(8) Come noto, l'art. 73 del TUIR precisa che non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa.

(9) I requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità sono considerati come elementi distintivi tra competenza civilistica e competenza fiscale. Cfr. Leo-Monacchi-Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano 1999, n. 1127.

**Quando la consulenza consiste in un incarico complesso, è possibile identificare l'ultimazione e quindi la competenza di prestazioni di servizi specifiche di atti o attività formalmente conclusi, anche se l'incarico non è ancora stato ultimato.**



**Se si dovessero registrare differenze tra l'importo stimato in chiusura di esercizio e quello evidenziato nella fattura successivamente emessa si procederebbe alla rilevazione di sopravvenienze attive o passive.**

singoli atti o attività autonomamente valutabili, è possibile che - in concreto - il costo della singola prestazione non sia puntualmente identificabile. Al ricorrere di tale circostanza, atteso che l'impresa - in linea generale - è sempre in grado di effettuare una stima obiettiva

dell'onere in questione, si procederà alla rilevazione del costo e del debito correlato e non già di un accantonamento ad un fondo oneri. Naturalmente, tale costo, essendo certo nell'esistenza e obiettivamente determinabile nell'ammontare, sarà deducibile - sotto il profilo fiscale - nello stesso periodo d'imposta in cui è imputato al conto economico.

Va da sé che, qualora a posteriori si registrassero differenze tra l'importo stimato in sede di chiusura di un esercizio e quello evidenziato nella fattura successivamente emessa dal prestatore, si procederebbe alla rilevazione al conto economico di sopravvenienze attive o passive.

Quanto sopra premesso, si ritiene utile identificare - in via conclusiva - le possibili fattispecie che potrebbero verificarsi in concreto, alla chiusura dell'esercizio, con riferimento alle prestazioni professionali diverse da quelle oggetto di contratti di consulenza continuativa:

- a) la prestazione (intesa quale attività suscettibile di autonoma valutazione) è iniziata, ma non ancora ultimata; in questo caso, non esiste il titolo giuridico per l'iscrizione di un debito; tutt'al più - in ossequio al principio di prudenza - l'impresa, al fine di accantonare somme idonee a fronteggiare specifici oneri futuri, potrebbe iscrivere alla voce B.3) del passivo dello stato patrimoniale un fondo per oneri. È appena il caso di precisare che tale accantonamento, non essendo contemplato tra quelli per i quali le norme del TUIR espressamente ammettono la deducibilità, sarebbe ineducibile, ai sensi del citato art. 73 (10);
- b) la prestazione è stata ultimata e già fatturata; l'impresa iscriverà il relativo costo e il correlato debito verso fornitori alla voce D.7) dello stato patrimoniale. In tale ipotesi, risultando rispettati i principi di competenza, certezza, oggettiva determinabilità e imputazione al conto economico, il costo sarebbe deducibile ai fini della determinazione del reddito imponibile;
- c) la prestazione è stata ultimata ma non ancora fatturata; l'impresa iscriverà il costo in bilancio - sempre alla voce D.7) - e, come contropartita, procederà all'accensione del conto «fatture da ricevere», ancorché non fosse puntualmente identificabile l'ammontare del corrispettivo della prestazione (11). Infatti, allorché la società non disponesse di un avviso di

parcella ovvero di altro documento idoneo a identificare puntualmente gli onorari del consulente, è innegabile che, comunque, esistano dei parametri - quali per esempio le tariffe professionali - che consentono una determinazione obiettiva (ancorché non puntuale) del relativo ammontare. Relativamente al conto «fatture da ricevere», vale la pena di precisare che lo stesso può essere acceso indipendentemente dal fatto che il professionista abbia emesso o meno un avviso di parcella ossia un documento dal quale sia possibile evincere l'esatto ammontare del corrispettivo; ciò che rileva, ai fini dell'iscrizione del costo e della relativa deduzione, è che il servizio sia stato reso e ultimato (12).

## Note:

(10) Si ritiene opportuno ricordare che la deducibilità dell'onere evidenziato al conto economico mediante l'accantonamento in questione verrà a configurarsi nel periodo d'imposta in cui la prestazione potrà dirsi ultimata. Sul piano operativo, come noto, verificatosi l'evento a fronte del quale l'accantonamento era stato stanziato, l'impresa procederà all'utilizzo del fondo acceso nel precedente esercizio e, in sede di dichiarazione dei redditi, sarà legittimata per operare una rettifica fiscale in diminuzione per un importo corrispondente all'ammontare del fondo utilizzato nello stesso periodo d'imposta.

(11) Quando l'impresa riceverà la fattura dal professionista, il conto «fatture da ricevere» sarà chiuso con un debito verso fornitori vero e proprio; nessun costo, invece, sarà imputato al conto economico, poiché la rilevazione in bilancio - nonché la correlata deduzione fiscale - è già stata operata nel precedente esercizio.

(12) A tal proposito, cfr. Dezzani, Pisoni, Puddu, *Il bilancio e la IV Direttiva CEE*, Milano 1991, pp. 520 e ss.; M. Saita, *Manuale di contabilità, bilancio e controllo*, Milano 1997, pp. 306 e ss..