

Fatture da ricevere e sopravvenienze attive: presupposti di tassazione

In tema di **sopravvenienze attive**, l'iscrizione di un debito tra le passività nell'**esercizio di competenza**, qualora non venga ancora assolto in un successivo esercizio, non è tale da determinare l'automatico riconoscimento ed imputazione di una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante.

di **Marco Nessi** - Dottore Commercialista

Per le operazioni di acquisto effettuate a ridosso del termine dell'esercizio, può venir meno la coincidenza tra la consegna della merce e l'**emissione della fattura** (infatti può verificarsi che al 31/12 il ricevimento della merce o delle materie prime preceda l'arrivo della fattura). In questi casi, nel rispetto del **principio di competenza** (ex art. 2423-bis n. 3 c.c.), al termine dell'esercizio, occorre rilevare i **ricavi ed i costi** di competenza **le cui fatture verranno ricevute nell'esercizio successivo**.

A tal fine il conto "**Debiti per Fatture da ricevere**" da utilizzare in contropartita al relativo costo iscritto a conto economico viene **rilevato** nel passivo dello **Stato Patrimoniale** in corrispondenza della **voce D) 7) "Debiti verso fornitori"**. Le **fatture da ricevere** sono quindi fatture non ancora emesse, ma che vanno comunque contabilizzate in bilancio perché facenti riferimento ad acquisti già avvenuti in passato, nel corso dell'ultimo esercizio. Nel corso dell'esercizio successivo poi, il conto acceso alle "fatture da ricevere" deve essere svuotato, correlando ogni fattura pervenuta alla precedente rilevazione compiuta nell'esercizio precedente.

Quali sono i presupposti per la tassazione

La rilevazione contabile di una posta a titolo di "**fattura da ricevere**" può determinare, ai fini fiscali, la necessità di chiarire i presupposti per la rilevazione delle eventuali sopravvenienze attive derivanti dalla cancellazione di questo debito (si tratta di una "tipica" contestazione effettuata dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica). In tal senso, infatti, in linea generale, secondo quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 88 TUIR, ai fini delle imposte sui redditi, sono classificabili tra le "sopravvenienze attive":

- i ricavi o gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi;
- i ricavi o gli altri proventi conseguiti per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Al riguardo, nella sentenza n. 3901 del 2023, la **Corte di Cassazione** si è occupata proprio della legittimità della ripresa a tassazione delle presunte "**sopravvenienze attive**" derivanti dall'eliminazione del debito per "fatture da ricevere" non contabilizzate e dunque non dichiarate. Nel caso esaminato:

- un'associazione aveva rilevato nel bilancio relativo all'esercizio 2006 "fatture da ricevere" per un importo rilevante (importo rimasto immutato anche nell'esercizio successivo);
- con riferimento al successivo periodo d'imposta (2017) l'Agenzia delle Entrate aveva ripreso a tassazione la presunta sopravvenienza attiva non contabilizzata e non dichiarata.

In quest'ambito, la Suprema Corte ha chiarito che:

- la sopravvenienza attiva può realizzarsi soltanto con il venir meno di una passività effettivamente esistente (di conseguenza, la componente attiva iscritta in bilancio a seguito della riduzione di una passività rilevata a fronte di **operazioni inesistenti** e/o fittizie non può considerarsi tale e non deve essere assoggettata a tassazione);
- il mantenimento in bilancio di un **debito per fatture da ricevere** (con importo immutato rispetto all'esercizio precedente) non può determinare un recupero a tassazione a titolo di sopravvenienza attiva (coerentemente, nel caso specifico, è stato evidenziato che, a differenza di quanto rilevato dall'Amministrazione finanziaria, il debito per "fatture da ricevere" iscritto nel 2006, ancorché non ancora pagato, non poteva essere imputato al 2007 a titolo di "sopravvenienza attiva");
- (viceversa) ai fini dell'imputazione di una sopravvenienza attiva è necessario il sopraggiungere di un evento, in un esercizio successivo a quello di **imputazione della passività** tale da configurare la sussistenza di una posta attiva sopravvenuta (ad esempio la remissione del debito).

L'orientamento espresso dalla Cassazione consolida le precedenti interpretazioni che già in passato avevano evidenziato la necessità di classificare tra le sopravvenienze attive fiscalmente rilevanti le ipotesi di sopravvenuta insussistenza di **passività iscritte in precedenti esercizi** (esistenti al momento della relativa iscrizione) e poi venute meno per fatti sopravvenuti (Cass. 09/08/2022 n. 24580; Cass. 34710/2019; Cass. 19219/2017). In particolare, a parere della Cassazione, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (tale da determinare la nascita di una sopravvenienza attiva) si verifica in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, una posizione debitoria, già annotata come tale, venga poi a cessare, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva con il conseguente assoggettamento a tassazione nell'esercizio di rilevazione in bilancio con certezza (Cass. 23.1.2020, n. 1508). È quindi il requisito della certezza dell'estinzione di una posizione debitoria ad identificare la sopravvenienza attiva e il relativo anno di imputazione della stessa.

L'orientamento espresso dalla Suprema Corte si pone in continuità anche con le prese di posizione della prassi amministrativa in base alla quale, ai fini dell'imponibilità delle **sopravvenienze attive in regime d'impresa**, assumono rilevanza (si veda risposta interpello Ag. Entrate 06/03/2023 n. 240):

- il carattere sopravvenuto del fatto generatore del **componente positivo di reddito**;
- la sua stretta correlazione con un **componente economico** (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito d'impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa (sul tema si veda anche la risposta all'interpello 5 marzo 2019 n. 71).

In conclusione, alla luce degli orientamenti sopra illustrati, è necessario distinguere le seguenti diverse ipotesi:

- estinzione (con certezza) di debiti per "fatture da ricevere" registrati in esercizi precedenti per effetto di eventi successivi: in questo caso è giustificata la rilevazione di una **sopravvenienza attiva tassabile** ex art. 88 c. 1 TUIR (ovviamente questa conclusione si basa sull'assunto che, in precedenza, il relativo costo iscritto a fronte delle "fatture da ricevere" sia stato dedotto dal reddito nel periodo di imposta di competenza);
- iscrizione in bilancio di costi derivanti dalla rilevazione di "**fatture da ricevere**" successivamente considerati inesistenti e/o fittizi: in questo caso la componente attiva iscritta in bilancio a seguito della riduzione della passività accertata non potrà essere classificata tra le "sopravvenienze attive" e, pertanto, non dovrà essere tassata (Cass. 6314/2020; 19217/2017).