



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma 14 gennaio

Oggetto: Istanza di interpello - Alfa - Rilevazione dei ricavi e dei costi relativi all'attività di raccolta e accettazione di scommesse a quota fissa - Articolo 109 del TUIR

La società Alfa (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’attività di raccolta e accettazione delle scommesse a quota fissa.

Quesito

La Società, in quanto titolare delle relative concessioni e tenentario del “banco”, assume in proprio il rischio derivate dalle scommesse (principalmente sportive) a quota fissa; su tali scommesse “grava un’imposta unica la cui entità è definita per legge e varia in relazione alla tipologia di scommessa sottostante”, calcolata quotidianamente sul volume delle scommesse raccolte e “contabilizzata al termine dell’evento su cui le scommesse sono state accettate”.

Precisa la Società che le scommesse sportive a quota fissa - disciplinate con decreto del Ministero delle Finanze n. 111 del 1° marzo 2006 e con nota prot. 2006/9796/giochi/UD dell’Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato (AAMS) - rappresentano “un contratto bilaterale che viene stipulato tra chi tiene il banco, quale concessionario di AAMS, e lo scommettitore” per effetto del quale “a fronte del pagamento di un importo in denaro (proposto dallo scommettitore) che possiamo chiamare “posta”, il concessionario si impegna a corrispondere allo scommettitore un altro importo di denaro (calcolato

applicando alla posta un multiplo definito “quota”), al verificarsi di un evento sportivo, predefinito e inserito in un palinsesto stabilito da AAMS”.

Tale contratto, più precisamente, “si perfeziona quando lo scommettitore propone la propria posta sull’evento prescelto per il quale il concessionario tenentario del “banco”, ha reso pubblico mediante pubblicazione a stampa, locandine distribuite all’interno dei punti vendita e informazioni video diffuse all’interno del punto vendita le proprie quote sugli eventi in palinsesto sui quali accetta il gioco”. Ciascun contratto stipulato tra banco e scommettitore, nell’ambito di scommesse a quota fissa, “è unico e non può essere variato dopo la sua conclusione né dai contraenti né dal gioco effettuato da altri scommettitori e assunto dal concessionario”.

Ciò posto, ai fini contabili, la Società rileva - con riepilogo quotidiano - gli incassi del gioco, al netto:

- degli annulli (per errata emissione dei biglietti) e
- dei rimborsi (per rinvio o sospensione dell’evento su cui è stato accettato gioco).

La Società, secondo la prassi contabile seguita fino all’esercizio 2005 (ultima annualità di redazione del bilancio secondo i principi contabili nazionali), rileva la competenza a conto economico delle scommesse a quota fissa - sia in termini di ricavi (costituiti dalle poste complessivamente accettate dalla Società) che in relazione ai costi (rappresentati dalle vincite degli scommettitori e dall’imposta unica) - nel giorno in cui si conclude l’evento sul quale sono state accettate le scommesse stesse.

Così, il giorno in cui viene accettata una scommessa su un determinato evento (il cui svolgimento è previsto per una data futura) la Società si limita a registrare in contabilità l’incasso derivante dall’accettazione della scommessa e in contropartita un debito generico verso gli scommettitori che hanno puntato sull’evento in questione.

Alla data in cui si conclude l’evento oggetto della scommessa la Società registra in contabilità ed imputa a conto economico:

- un costo pari all'imposta unica sull'entità delle scommesse raccolte in contropartita ai debiti verso Erario;
- un ricavo pari all'importo delle scommesse a quota fissa complessivamente ricevute, rilevato stornando l'importo del debito verso gli scommettitori acceso alla data di accettazione delle scommesse stesse;
- un costo pari all'ammontare delle vincite, rilevando in contropartita un debito verso gli scommettitori risultati vincitori (che sarà pagato al momento della presentazione del biglietto attestante la scommessa vincente).

La Società rappresenta che dall'esercizio 2006 redige il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

A tale riguardo la Società precisa che la società di revisione incaricata *ex lege* del controllo contabile ha evidenziato che la descritta procedura di contabilizzazione in bilancio delle scommesse a quota fissa (sinora seguita dalla Società) “non è in accordo” con i citati principi contabili internazionali.

Ciò in quanto (come espressamente puntualizzato dalla società di revisione nella propria relazione al bilancio) “in base agli IAS 32 e 39, la raccolta delle scommesse a quota fissa genera una passività finanziaria che deve essere valutata con il criterio del *fair value*”, con conseguente presentazione nel conto economico, tra i “*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*”, del “risultato netto delle scommesse”. L'impostazione contabile seguita sino al 2005 dalla Società comporta, come affermato nel prosieguo della menzionata relazione, “la sovrastima dei «ricavi delle vendite e delle prestazioni» e dei «Costi per servizi e godimento beni di terzi»...”.

Ciò posto, ad avviso della Società l'impostazione contabile raccomandata dalla società di revisione comporterebbe la contabilizzazione delle scommesse in questione “per la sola differenza tra il ricavo ed i relativi costi con esplicita compensazione delle voci di costo e ricavo” e, di conseguenza,

“impedisce l'imputazione in contabilità (e a libro giornale) delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle scommesse in commento”.

La contabilizzazione sostenuta dai revisori potrebbe, a parere dell'istante, esporre la Società al rischio di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Secondo la Società, infatti, l'Amministrazione potrebbe:

- da un lato, contestare un maggior reddito imponibile per un importo pari ai ricavi lordi relativi alla raccolta delle scommesse i quali, ai sensi dell'articolo 109, comma 3, del TUIR, rilevano anche se non imputati a conto economico,
- dall'altro non riconoscere in deduzione le spese e i componenti negativi relativi alle scommesse a quota fissa (anch'essi non imputati a conto economico), salvo che sia riconosciuta la possibilità di applicare al caso di specie quanto disposto dall'art. 109, comma 4, lettera b), ultimo periodo, del TUIR , in virtù del quale *“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”*.

Tanto premesso, la Società chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale delle operazioni precedentemente descritte.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società fa preliminarmente presente di ritenere corretta la contabilizzazione dei fatti gestionali inerenti le scommesse a quota fissa secondo i criteri adottati sino al bilancio chiuso al 31.12.2005 (l'ultimo redatto conformemente ai principi contabili nazionali).

Al riguardo la Società precisa che intende “assolvere l'obbligo di imputazione dei costi e dei ricavi a libro giornale, ma si trova costretta (in conseguenza dell'impostazione raccomandata dalla società di revisione, n.d.r.) ad esporre nel conto economico i dati contabili inerenti i ricavi già al netto delle spese concernenti le scommesse a quota fissa”.

Precisa, altresì, nel timore di “non rispettare a pieno” le disposizioni dell’articolo 109, comma 4, del TUIR, che provvederà a dare evidenza nella nota integrativa, quale parte integrante del bilancio, dei ricavi lordi e delle spese concernenti le scommesse e le giocate in commento.

Ritiene, pertanto, la Società che la descritta modalità di esposizione in bilancio (indicazione analitica in nota integrativa dei ricavi e dei costi *de qua*, con imputazione a conto economico esclusivamente del loro saldo) possa assicurare la deducibilità dei componenti negativi di reddito di cui si tratta, avvenendo “nel rispetto, se pur parziale, del disposto dell’art. 109, comma 4, primo periodo, TUIR e comunque nel rispetto del disposto dell’art. 109, comma 4, lettera b), ultimo periodo, TUIR”.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

Prescindendo da valutazioni relative alla correttezza dell’impostazione contabile sopra rappresentata, si formulano le seguenti considerazioni.

In conformità al principio di “derivazione” del reddito fiscale dall’utile di bilancio contenuto nell’articolo 83 del TUIR, il reddito d’impresa è determinato - con riferimento al periodo d’imposta cui si riferisce la presente istanza - “*apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta...le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti*” nelle disposizioni dello stesso TUIR relative alla determinazione del reddito d’impresa.

Con particolare riferimento all’esigenza che, in ordine alla determinazione dell’imponibile fiscale, i componenti di reddito risultino dal conto economico dell’esercizio di competenza l’articolo 109, comma 3, del TUIR precisa che “*i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico*”.

Diversamente, il successivo comma 4 prevede che “*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all’esercizio di competenza*”.

Il legislatore fiscale, pertanto, ha imposto la necessaria condizione della preventiva imputazione al conto economico esclusivamente in ordine alla deducibilità (*rectius*, rilevanza fiscale) dei componenti negativi di reddito, con la conseguenza che, in sede di accertamento, può, in via generale, attribuirsi al contribuente un maggiore reddito imponibile scaturente da componenti positivi non registrati nel conto economico e, al contempo, disconoscersi la deduzione di costi ed oneri parimenti non evidenziati nel conto economico.

Sul punto, si precisa che - diversamente da quanto prospettato nell'istanza di interpello in esame - non può riconoscersi, in ordine alla verifica del presupposto di deducibilità fiscale dei costi contenuto nel citato comma 4 dell'articolo 109 del TUIR, alcuna rilevanza al fatto che la Società provvederà a dare evidenza dei ricavi lordi e delle relative spese nella nota integrativa. L'eventuale indicazione "disaggregata" dei componenti reddituali in questione nella nota integrativa non vale, in altri termini, ad integrare il requisito dell'avvenuta preventiva imputazione delle spese nel conto economico. L'articolo 109, comma 4, del TUIR, infatti, nel disciplinare uno dei fondamentali requisiti per la rilevanza fiscale dei costi e delle spese, non ne subordina la deducibilità alla generica iscrizione in bilancio (di cui la nota integrativa costituisce, ai sensi dell'articolo 2423, comma 1, del codice civile, parte integrante), ma ne richiede espressamente l'appostazione a conto economico, in quanto documento dal quale soltanto scaturisce la determinazione del risultato netto dell'esercizio (costituente, in virtù del principio di derivazione sancito dall'articolo 83 del TUIR il primo tassello per la determinazione del reddito imponibile).

Peraltro, in merito alla necessità della preventiva imputazione dei componenti negativi di reddito al conto economico, si evidenzia che l'articolo 2, comma 6-bis, del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90 (convertito, con modificazioni, nella legge 26 giugno 1990, n. 165) ha previsto - con norma di interpretazione autentica - che "*ai fini dell'applicazione...dell'articolo 75 (ora 109, ndr) del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del*

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, deve intendersi che le spese ed i componenti negativi sono imputati al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento...”.

Deve, pertanto, riconoscersi, ai fini della verifica della sussistenza del requisito della preventiva imputazione al conto economico, la legittimità del comportamento proposto dalla Società, la quale, come in precedenza ricordato, intende rilevare in contabilità le operazioni relative alla raccolta delle scommesse a quota fissa mediante “imputazione dei costi e dei ricavi a libro giornale”, contabilizzando, in tal modo, “le spese e gli altri componenti negativi relativi alle scommesse a quota fissa...con esplicita esposizione sul libro giornale (e, ovviamente, anche nei conti di mastro, ndr) quale fatto gestionale”.

Considerato che, secondo la descritta modalità di contabilizzazione delle operazioni di raccolta delle scommesse, i relativi ricavi e costi - in conformità a quanto disposto dall’articolo 2, comma 6-bis, del decreto legge n. 90 del 1990 - risultano “*annotati nelle scritture contabili*” e, per effetto della “*esplicita compensazione delle voci di costo e ricavo*”, concorrono “*alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite*”, gli stessi devono considerarsi imputati al conto economico.

In conclusione, alla luce della menzionata disposizione di interpretazione autentica, si ritiene soddisfatto, nel caso di specie, il requisito della preventiva imputazione di cui al comma 4 dell’articolo 109 del TUIR, essendo - secondo quanto affermato dalla stessa Società - i ricavi ed i costi relativi alla gestione delle scommesse a quota fissa debitamente registrati nel libro giornale e concorrendo, tramite l’imputazione del relativo saldo a conto economico, alla formazione del risultato netto dell’esercizio.