

DETRAIBILITÀ IVA SULLE MIGLIORIE BENI DI TERZI: IMPATTO SUL CONTROLLO DI GESTIONE

Una recente sentenza della Suprema Corte ha sancito la detraibilità dell'IVA sulle migliorie attuate su beni di terzi. Questo dato, oltre ad avere un impatto contabile sul bilancio, provoca notevoli conseguenze sul controllo di gestione, in particolare sulla determinazione del costo di prodotto, sul calcolo dei margini di contribuzione, sulle scelte di *make or buy* e sull'identificazione delle variazioni. L'insieme di queste problematiche saranno oggetto di approfondimento nelle prossime pagine.

Premessa

Una recente sentenza delle SS.UU. della Corte di cassazione dell'11 maggio 2018, n. 11533, ha sancito la detraibilità dell'IVA sulle c.d. migliorie su beni di terzi.

Dopo un travagliato periodo in cui l'opinione della Cassazione ha oscillato fra decisioni a favore della detraibilità di cui sopra¹ e sentenze con cui si è negata tale possibilità², finalmente, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno, si spera in modo definitivo, sancito la detraibilità IVA dei costi di miglioramento produttivo sostenuti da un'impresa su beni non di sua proprietà e quindi posseduti a titolo di locazione, affitto, *leasing*, comodato. In questo modo si è attuato un allineamento con i pronunciamenti della Corte di Giustizia Europea in quanto la giurisprudenza unionale ha avuto, più volte, occasione di indagare la tematica pervenendo a consolidare una soluzione mediana - anche di recente reiterata - del tutto coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia³.

Una soluzione - quella adottata dal giudice unionale - che deve recepirsi nell'ordinamento domestico secondo i seguenti principi di diritto: "Deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi".

Al di là delle questioni fiscali connesse alla decisione della Suprema Corte, ci si deve chiedere se una simile

sentenza dirimente una problematica assai diffusa fra le aziende possa avere risvolti nell'ambito del controllo di gestione. La sopra citata decisione della Cassazione potrà avere, in molte imprese, un notevole impatto sull'analisi dei costi e sul controllo di gestione.

Definizione di migliorie su beni di terzi

Prima di affrontare la tematica dell'impatto della detraibilità IVA delle migliorie su beni di terzi è necessario fornire una breve definizione di tali costi al fine dell'esatta comprensione dell'impatto che una simile decisione giurisprudenziale può avere nell'ambito del controllo di gestione. Considerato l'obiettivo di questo lavoro, si tralascerà ogni considerazione riguardante il lato tributario delle operazioni intraprese dalle aziende per evitare una dispersione dell'attenzione su argomenti non oggetto di interesse in questa sede.

In merito alla definizione di migliorie su beni non di proprietà è necessario ricordare quanto affermato dal principio OIC 24 Immobilizzazioni immateriali, che al § 31 specifica che: "Nella voce BI7 'altre' immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI. A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi: [...] i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafi A.22-A.23) [...]".

Nei § A.22 e A.23 dell'appendice al principio OIC 24 Immobilizzazioni immateriali si afferma che:

"I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in *leasing*) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le 'altre' immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le 'Immobilizzazioni materiali' nella specifica voce di appartenenza. I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o *leasing*) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico nella voce B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della

di Maria Silvia Avi

Professore Ordinario di Economia Aziendale - Dipartimento di Management - Università Ca' Foscari di Venezia

¹ Cass., Sez. trib., n. 3544/2010; Id., 30 aprile 2009, n. 10079/2009; con riguardo ai costi, Cass., Sez. trib., n. 13327/2011.

² Cass., Sez. trib., 12 luglio 2006, n. 15808; Id., n. 2939/2006; a cui debbono essere aggiunte, con riferimento alla simmetrica questione della deduzione dei costi, Cass., Sez. trib., n. 13494/2015; Id., n. 6936/2011.

³ CGE, 28 febbraio 2018, causa C-672/16; Id., 14 settembre 2017, causa C-132/16; Id., 18 luglio 2013, causa C-124/12; Id., 29 ottobre 2009, causa C-29/08.

società. In questa ipotesi, l'importo iscritto tra le 'Immobilizzazioni immateriali' viene riclassificato tra le 'Immobilizzazioni materiali' ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene".

Da quanto sopra indicato si comprende come le migliorie su beni di terzi possano essere contabilizzate nelle immobilizzazioni immateriali o in quelle materiali a seconda della separabilità/autonomia del costo sostenuto rispetto al bene oggetto di miglioramento. Qualora il costo venga considerato immateriale, il § 76 del principio OIC 24 Immobilizzazioni Immateriali stabilisce che l'ammortamento del valore debba essere effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore. Se, invece, la miglioria viene considerata come facente parte di un bene materiale, l'ammortamento sarà calcolato in modo analogo all'ammortamento del costo pluriennale di riferimento, sempre nel limite del valore recuperabile tramite l'uso.

Se il costo viene imputato alle immobilizzazioni materiali, è opportuno fare un distinguo fra componenti reddituali di competenza dell'esercizio e componenti pluriennali. Il primo passo per affrontare tale problematica è separare, concettualmente, i costi di manutenzione ordinaria da quelli di natura straordinaria. Il principio OIC 16 Immobilizzazioni materiali effettua la seguente distinzione:

"15. La manutenzione ordinaria è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originaria.

16. La manutenzione straordinaria si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolungano la vita utile".

Dal punto di vista economico/civile i costi di manutenzione ordinaria sostenuti su beni di terzi sono oggetto del medesimo trattamento contabile riservato ai costi inerenti i beni di proprietà: vanno rilevati in bilancio in base alla competenza e, nel conto economico civile, devono essere classificati tra i costi della produzione nella voce B)7 Costi per servizi o B)14 Oneri diversi di gestione, a seconda della casistica dei componenti negativi di reddito.

In base al § 32 dell'OIC 16 Immobilizzazioni materiali, i costi di manutenzione straordinaria sono invece, in generale, capitalizzabili solo se sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in *leasing*, o la costruzione di nuovi cespiti (costi

originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile. Come già evidenziato, i costi sono capitalizzabili sempre nel limite del valore recuperabile del bene. Sulla base delle definizioni sopra riportate si può ora valutare l'impatto della sentenza della Cassazione in merito alla certezza della detraibilità IVA sulle migliorie attuate su beni non di proprietà nell'ambito del sistema del controllo di gestione.

Analisi del comportamento delle imprese nel periodo antecedente la pubblicazione della sentenza

È necessario sottolineare come in questa sede l'attenzione si concentri solo sulle migliorie capitalizzate ossia soggette ad ammortamento. Per i costi di competenza annuale (ad esempio le manutenzioni ordinarie) non sussiste, e non esisteva alcun problema nemmeno nel periodo antecedente la sentenza sopra citata, in quanto tali costi non sono, in sostanza, differenziati dai costi di esercizio che l'impresa sostiene per lo svolgimento della normale attività produttiva. Da un punto di vista economico⁴, sono pertanto equiparati a tutti gli altri costi dell'impresa.

Il problema sorge, invece, per i costi capitalizzati a livello sia immateriale che materiale. In merito a tali valori, nel periodo *ante* emanazione della sentenza delle SS.UU. della Cassazione, le imprese hanno optato per differenti opzioni:

a) alcune imprese, basandosi sulle sentenze della Cassazione favorevoli alla detraibilità IVA sui costi per migliorie attuate su beni non di proprietà, hanno proceduto, anche in passato, alla detrazione IVA. Per tali imprese, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione dell'11 maggio 2018 non avrà alcun impatto sul controllo di gestione né comporterà alcunché in ambito contabile in quanto il loro comportamento anticipava ciò che le SS.UU. della Cassazione hanno reso certo; b) altre imprese invece, tenendo presenti le numerose sentenze della Suprema Corte negative in merito alla detrazione IVA sui costi oggetto del nostro interesse, non hanno mai proceduto alla detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto per evitare il pericolo di accertamenti fiscali ed estenuanti contenziosi tributari. Tali aziende, ritenendo non detraibile l'IVA sulle migliorie beni di terzi, hanno proceduto ad una capitalizzazione dell'imposta esattamente come ci si comporta a fronte di ogni costo con IVA indetraibile. In questo caso, il costo, inteso come componente che, tramite ammortamento, ha un impatto sul reddito, appare più elevato rispetto alle aziende citate nel punto a). Il comportamento contabile che segue l'indetraibilità IVA

⁴ Come già evidenziato in precedenza, in questo lavoro si prescinde dall'analisi di deducibilità tributaria dei costi. Per l'approfondimento di tale problematica si rinvia il lettore a testi specifici sull'argomento.

provoca l'innalzamento del costo per il totale dell'imposta contabilizzata. È evidente come in tali imprese, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione avrà un notevole impatto su varie problematiche dell'analisi dei costi e del controllo di gestione in generale. Nelle pagine successive si analizzeranno tutte le problematiche che tale situazione provoca a livello di controllo di gestione nelle aziende che non hanno mai proceduto alla detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto.

Impatto sull'analisi dei costi e sul controllo di gestione della detraibilità certa dell'IVA

Per comprendere le conseguenze nell'ambito del controllo di gestione della sentenza sopra menzionata è opportuno sottolineare nuovamente che, per le motivazioni esposte in precedenza, si focalizzerà l'attenzione solo sulle migliorie capitalizzate le quali provocano un impatto sui costi di esercizio tramite la procedura di ammortamento.

È da notare come, attualmente, l'aliquota IVA più diffusa e, certamente, applicata nella maggior parte dei casi in ipotesi di sostenimento di costi per migliorie su beni non di proprietà, sia del 22%. Ciò significa che, se fino alla pubblicazione della sentenza della Cassazione il costo delle aziende che avevano optato, prudenzialmente, per la non detrazione IVA sui costi oggetto del nostro interesse, era comprensivo di IVA, dopo la citata decisione giurisprudenziale, il costo è al netto dell'IVA.

Se ad esempio, la fattura di acquisto beni/servizi ammontava a 100+IVA, da un mese all'altro si è passati da un costo pluriennale di 122 a valore capitalizzato di 100 con conseguente riduzione del 22%. In genere, se in un breve lasso di tempo, un costo si riduce del ben 22%, si cercano le cause che consentono di comprendere una simile realizzazione di efficienza nella gestione dei costi. In questo caso, invece, la riduzione non deriva dalla capacità dei *manager* aziendali esplicata nella gestione dei costi bensì dipende, in via esclusiva, dalla modifica della detraibilità IVA.

A questo punto si comprende come, se si confronta un valore che, direttamente o indirettamente, comprende l'IVA indetraibile con un costo al netto di tale imposta, l'apparente miglioramento del costo deve essere attentamente analizzato per evitare fraintendimenti sull'interpretazione della variazione. È evidente che, a causa della ripartizione annuale del costo pluriennale in quote di ammortamento, la differenza del 22% viene spalmata su un periodo più o meno lungo. Ma se si ipotizza che, ad esempio, la locazione non sia molto lunga, tenendo presente che, come già sottolineato in precedenza, l'ammortamento del valore deve essere effettuato nel periodo minore tra quello di utilità

futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore, l'impatto sull'ammortamento della riduzione del costo causa detraibilità certa dell'IVA, può essere dirompente. Per questi motivi è opportuno individuare le principali problematiche nell'ambito delle quali l'ammortamento di un bene ha un impatto sulla determinazione quantitativa di valori oggetto del controllo di gestione. Sulla base di tale elenco si può comprendere in quali casi sarà necessario porre particolare attenzione all'interpretazione delle variazioni che possono essere individuate confrontando valori calcolati nel periodo antecedente alla sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte e dati identificati sulla base di costi calcolati dopo la sentenza.

Di seguito, si evidenzieranno i principali dati su cui porre attenzione; purtroppo, in questa sede, non è possibile fare un'analisi completa ed esaustiva di una simile problematica, quindi ci si limiterà ad individuare le più rilevanti tematiche su cui è necessario porre attenzione senza alcuna velleità che l'elenco possa essere considerato esaustivo.

Determinazione del full cost con metodo tradizionale per centri per processi e per commessa

Il calcolo del costo di prodotto identifica, spesso, la "scintilla" a partire dalla quale si innesca una più vasta esigenza informativa che, a sua volta, conduce all'implementazione di un sistema integrato di analisi/programmazione/controllo. Nelle opere in cui si affronta la problematica del calcolo del costo di prodotto, viene spesso effettuata la contrapposizione fra metodi c.d. tradizionali (per centri) e metodologie c.d. evolute (ad esempio ABC). Non di rado, la prima categoria citata viene illustrata in modo da far trasparire l'idea che, fondamentalmente, si tratti di tecnica obsoleta e superata. Chi afferma ciò permea ogni sua affermazione di un senso di "superamento di qualsivoglia problema" quando invece illustra i metodi c.d. evoluti. A parere di chi scrive è necessario il superamento delle etichette che, da sempre, accompagnano l'approfondimento di questa tematica. Ogni realtà aziendale è diversa e per ciascuna impresa è opportuno applicare un metodo di calcolo piuttosto che un altro. Non è pertanto certo che i c.d. metodi evoluti siano la panacea di tutte le problematiche inerenti al calcolo dei costi. È possibile che i metodi tradizionali, in determinate realtà aziendali, siano più adeguati rispetto a quello che, impropriamente, viene definito "evoluto".

Secondo i metodi tradizionali il costo di prodotto è la risultante dell'attribuzione dei costi aziendali ai centri di costo i quali, a loro volta, possono essere inseriti in

aziende in cui si lavora per commessa o per processo. Le due tipologie di lavorazione presentano differenze sostanziali ma, seppur con alcuni rilevanti distinguo, è possibile sintetizzare le considerazioni riguardanti la determinazione del costo di prodotto in modo trasversale alle due realtà produttive. Per questo motivo, pur nella piena consapevolezza delle rispettive specificità, si riassumono, in sintesi, i punti di criticità individuabili nel calcolo del costo di prodotto nei c.d. metodi tradizionali, senza effettuare ulteriori suddivisioni teoriche fra osservazioni riguardanti i processi per commessa e considerazioni inerenti alle lavorazioni per processo. Tutto ciò verrà effettuato, naturalmente, dopo aver illustrato, in modo sintetico, le principali caratteristiche che contraddistinguono le due tipologie di produzione.

In termini sintetici e, di conseguenza, in parte semplificativi, si può affermare che la determinazione del costo per processo si realizza quando un'azienda produce numeri elevati di unità di un unico bene/servizio o di beni/servizi contraddistinti da caratteristiche analoghe. Quando, al contrario, i beni prodotti sono molti e differenziati per qualità/tipologia, è necessario applicare un sistema che consenta la determinazione del costo per commessa. La differenza fra le due tipologie di produzione appare, a questo punto, evidente: nel primo caso, il costo di prodotto è standardizzabile mentre, nella seconda ipotesi, il costo unitario deve, necessariamente, derivare dalla considerazione della singola commessa oggetto di determinazione quantitativa.

Nel calcolo del costo di commessa è necessario identificare i singoli materiali, la specifica manodopera e i costi di altra natura connessi ad un particolare ordine/bene/servizio prodotto mentre, nella produzione per processo, non ha senso attuare una simile operazione di "identificazione specifica" in quanto ogni bene/ordine/servizio posto sul mercato dall'azienda, è uguale a tutti gli altri. È evidente come, la determinazione del costo unitario di prodotto sia più semplice nell'ambito di una produzione per processo in quanto il calcolo dei singoli costi inerenti alle diverse e molteplici commesse complica il lavoro di chi è deputato a determinare i componenti negativi di reddito rapportabili ai singoli beni/ordini/servizi prodotti dall'impresa.

Nel panorama dei molteplici problemi che un analista/controller deve risolvere al fine di ottenere dati contabili significativi assume particolare rilievo la tematica riguardante la ripartizione dei costi fissi (speciali e/o comuni) sui singoli oggetti di determinazione quantitativa. Nelle produzioni per processi, tale calcolo appare semplificato rispetto alla tecnica di produzione per commessa in quanto tutti i costi fissi vengono addensati in pochi e selezionati centri. In realtà, forse per superare problemi irrisolvibili e per facilitare la determinazione del costo unitario, tale

"agglomerazione" viene spesso attuata anche nelle produzioni per commessa. Il tema è pertanto trasversale alle due tipologie produttive. Semplificando la realtà per fini di chiarezza espositiva (e, lasciando di conseguenza, all'analista/controller il compito di calare nelle variegate realtà aziendali, i seguenti concetti) è possibile affermare che, in termini generali e, prescindendo dalla considerazione se il singolo costo sia specifico di commessa o comune all'intero processo, il costo unitario di prodotto deriva dalla sommatoria di tre elementi base:

1) costo unitario variabile - costo il cui ammontare varia in proporzione alle variazioni del volume produttivo. I costi variabili quindi variano anche al variare di una sola unità di produzione;
2) quota unitaria costi fissi speciali - i costi fissi hanno la caratteristica di non modificarsi al variare della produzione e/o vendita. Si definiscono speciali quei costi che sono imputabili all'oggetto di interesse (reparto, prodotto, ecc.) senza necessità di ripartizione mediante parametri soggettivi (ad esempio se un reparto produce borse, l'ammortamento dell'impianto che taglia il cuoio per le borse è speciale per il reparto borse così come è speciale lo stipendio del capo-reparto borse);

3) quota unitaria costi fissi comuni - i costi comuni sono definiti tali in quanto riguardano una pluralità di oggetti, reparti o beni. Esempio di un costo comune è il costo amministrativo, lo stipendio del capo-fabbrica, l'assicurazione anti-incendio relativa a tutta l'impresa. La sommatoria delle tre parti componenti sopra identificate viene definito "costo pieno" o *full cost*. Nel concetto di costo sono compresi quindi, non solo i costi di produzione, variabili e fissi, bensì anche i componenti negativi di altra natura, come ad esempio i costi amministrativi, i costi generali e i costi commerciali. In alcuni casi si assiste addirittura alla determinazione di un costo di prodotto comprensivo di oneri finanziari e tributari. Si esclude, invece, sempre la possibilità di "ribaltamento" sul prodotto di costi non caratteristici per definizione (quali, ad esempio, minusvalenze e sopravvenienze passive).

A questo punto ci si deve chiedere se la problematica del passaggio dalla considerazione di indetraibilità dell'IVA sui costi per miglorie su beni di terzi ad una situazione di certezza di IVA deducibile abbia un impatto sulla determinazione del *full cost*.

La risposta è certamente positiva in quanto, nei costi fissi, speciali e/o comuni, vi possono essere costi per miglorie connessi a beni non di proprietà (si pensi ad esempio ai costi riguardanti il fabbricato produttivo o amministrativo o dedicato all'attività commerciale). L'ammortamento di tali costi pluriennali, immateriali o materiali, possono incidere, anche in maniera notevole, sulla quantificazione del *full cost*. Si provi ad immaginare che un'impresa abbia calcolato, in sede di programmazione, il *full cost* di un prodotto

comprendente l'ammontare dell'ammortamento previsto connesso ad un costo che si era programmato di sostenere a fine maggio ovviamente determinato in proporzione ai mesi di utilizzo del bene acquistato. Qualora tale costo includa l'IVA, l'ammortamento comprende l'imposta sul valore aggiunto. Se, dopo l'emanazione della sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte, si sostiene la spesa prevista è ovvio che si considererà l'IVA detraibile e il costo effettivo (inteso come valore che, tramite ammortamento, diverrà componente reddituale) sarà inferiore a quello programmato del ben 22%. L'ammortamento sarà, di conseguenza, inferiore e, per ovvie ragioni, la quota unitaria del costo fisso, speciale e/o comune a seconda che la miglioria sia considerata specifica o comune a più oggetti di calcolo (reparti, prodotti, ecc.), sarà, anch'essa, ridotta rispetto al programmato. Va da sé che, se il costo totale è elevato, il 22% di tale valore, rappresenta un dato che può influenzare notevolmente l'ammontare del *full cost*, anche se solo attraverso una quota annuale di quel costo (ossia tramite l'ammortamento). Si comprende facilmente che, se al termine del periodo, si confronta il *full cost* programmato e il *full cost* effettivamente sostenuto, si riscontrerà una riduzione delle quote unitarie dei costi fissi che sarà tanto più elevata quanto maggiore è il costo totale per migliorie su beni di terzi. Qualora si verifici ciò è necessario valutare attentamente le motivazioni della variazione fra *full cost* programmato e valore effettivo. È possibile che, parte della riduzione, sia imputabile a capacità gestionali dei *manager*, ma è altrettanto possibile che una buona parte di una ipotetica diminuzione del *full cost* effettivo rispetto al programmato sia, semplicemente, conseguenza della considerazione dell'IVA come imposta detraibile anziché indetraibile e quindi capitalizzabile. È d'altronde anche possibile che il *full cost* effettivo sia maggiore del programmato e che l'aumento nasconda un peggioramento del costo di dimensione decisamente maggiore della mera variazione matematica. Questo succede se, nel *full cost* vi sono costi per migliorie su beni di terzi (o, per meglio dire, ammortamento di tali costi) che in via programmata contengono anche l'IVA e in via consuntiva, non comprendono tale imposta a seguito della sentenza delle SS.UU. della Cassazione. In questo caso, l'incremento del *full cost* effettivo è infatti parzialmente assorbito dalla riduzione dello stesso causa detrazione IVA sui costi per migliorie su beni di terzi (o, per meglio dire, sull'ammortamento di tali costi). La situazione, in questa ipotesi, è peggiore di quanto appaia ad un'analisi superficiale dei dati. È da notare inoltre che, se i costi per migliorie su beni di terzi comprendono anche costi semi variabili ossia formati da una parte variabile e una parte fissa (speciale e/o comune) le osservazioni di cui sopra si ripropongono anche per la quota variabile di questi

costi e, di conseguenza, le implicazioni negative si amplificano.

A conclusione di queste brevi osservazioni si può, pertanto, affermare che, nell'ambito della determinazione del *full cost*, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione n. 11533/2018 può avere un notevole impatto nel controllo dei costi che deve essere tenuto presente nel momento dell'interpretazione delle variazioni fra valori programmati e dati consuntivi. Tutto ciò accade a meno che l'azienda non preferisca ricalcolare, *ex post*, il *full cost* programmato alla luce del contenuto della decisione della Cassazione. In questo caso, la variazione fra *full cost* previsto e *full cost* effettivo è reale e dipende solo dalla capacità gestionale dei *manager* aziendali.

Calcolo del full cost con metodo ABC

La determinazione dei costi di prodotto attuata secondo la metodologia tradizionale focalizzata principalmente sui centri di costo è stata oggetto di un'evoluzione che ha portato all'identificazione di una metodologia innovativa basata non sui centri, bensì sulle c.d. attività. Nell'ambito di un sistema flessibile di produzione, qual è quello odierno, la grande difficoltà che sorge nel calcolo dei costi dei prodotti è data dalla difficoltà di imputazione dei costi indiretti, soprattutto a causa della mancanza di attrezzature dedicate a singoli prodotti o a singole linee di produzione. È inoltre da notare come nelle realtà produttive evolute, la manodopera sia, quasi sempre, indiretta, con conseguente difficoltà di imputazione ai vari prodotti con cui il lavoratore viene in contatto. Spesso nelle realtà produttive evolute, l'unico costo imputabile direttamente è il costo delle materie prime le quali, per ovvie ragioni, possono essere sempre imputate in via diretta al prodotto stesso. La tecnica di rilevazione dei costi denominata *Activity Based Costing* (ABC) è stata proposta come soluzione dei problemi indotti dall'uso del sistema contabile tradizionale nell'ambiente produttivo moderno e caratterizzato da un'elevata flessibilità. L'ABC dovrebbe, pertanto, costituire una delle più importanti risposte all'esigenza di rinnovare sistemi di contabilità direzionale. Anche in questo caso, come accade nella metodologia tradizionale, obiettivo finale è determinare il costo del prodotto. L'ABC rappresenta un sistema a costo pieno in quanto mira all'imputazione di tutti i costi ai diversi prodotti mediante un meccanismo di imputazione che, anziché basarsi sui centri, si basa su un altro concetto qual è quello di attività. In merito all'identificazione delle c.d. attività, si deve sottolineare come la maggior parte degli studiosi che approfondiscono questa tecnica contabile identifichino 5 livelli di attività. A tal proposito si riporta quanto sintetizzato da Garrison - Noreen - Brewer⁵:

⁵ Garrison - Noreen - Brewer, Programmazione e controllo, pag. 242.

“1) Attività a livello di unità (*unit level activities*) sono svolte ogni volta che viene prodotta una unità. I costi delle attività a livello di unità dovrebbero essere proporzionali al numero di unità prodotte. Per esempio, fornire elettricità per far funzionare i macchinari sarebbe un’attività a livello di unità, perché l’elettricità tende ad essere consumata in proporzione al numero di attività prodotte.

2) Attività a livello di lotto (*batch-level activities*) sono eseguite tutte le volte che si manipola o si lavora un lotto, indipendentemente da quante sono le unità del lotto. Per esempio, i compiti come il collocamento degli ordini di acquisto, il *set up* dei macchinari e l’organizzazione delle consegne ai clienti sono attività a livello di lotto. Esse vengono effettuate una volta per ogni lotto (o ordine cliente). I costi a livello di lotto dipendono dal numero di lotti lavorati più che dal numero di unità prodotte, dal numero di unità vendute o da altre misure del volume. Per esempio, il costo di *set up* di un macchinario per la lavorazione del lotto è lo stesso indipendentemente dal fatto che il lotto contenga un’unità o migliaia di unità.

3) Attività a livello di prodotto (*product-level activities*) si riferiscono agli specifici prodotti e, in genere, devono essere svolte indipendentemente da quanti lotti vengono gestiti o da quante unità di prodotto vengono prodotte o vendute. Per esempio, attività come la progettazione di un prodotto, la pubblicità di un prodotto e il mantenimento di un responsabile di prodotto e del suo personale sono tutte attività a livello di prodotto.

4) Attività a livello di cliente (*customer-level activities*) sono relative agli specifici clienti e includono attività come le visite ai venditori, gli invii di cataloghi e il supporto tecnico generico, che non sono collegati ad alcuno specifico prodotto.

5) Attività di supporto all’organizzazione (*organization-sustaining activities*) sono svolte indipendentemente da quale cliente si sta servendo, da quali prodotti si stanno realizzando, da quanti lotti si gestiscono o da quante unità si producono. Questa categoria include attività come il riscaldamento dell’impianto, la pulizia uffici dei dirigenti, la fornitura di rete informatica, l’organizzazione prestiti, la preparazione del bilancio di esercizio, ecc.”⁶.

In estrema sintesi si può affermare che il calcolo del costo di prodotto mediante l’applicazione del metodo ABC richiede l’attuazione delle seguenti fasi:

- 1) identificazione delle attività (come sopra descritte da Garrison - Noreen - Brewer);
- 2) specificazione dei *cost driver* - Il *cost driver* rappresenta l’elemento in base al quale un costo può essere attribuito alle attività e, successivamente, ai vari prodotti. Il *cost driver* identifica sostanzialmente la variabile che causa e influenza i costi di una determinata attività aziendale. Si pensi, ad esempio, all’attività “gestione fatture”. È evidente come, in questo

specifico caso, il *cost driver* sia rappresentato dalle fatture emesse. In alcune ipotesi, l’identificazione del *cost driver* non pone particolari problemi in quanto la sua determinazione è immediata. In molti altri casi invece, questa rappresenta una delle fasi cruciali dell’applicazione della metodologia ABC in quanto non sempre il *cost driver* è di immediata percezione;

3) determinazione della “quantificazione” dei *cost driver* - Poiché il costo attribuito all’attività viene “ribaltato” sul prodotto attraverso il *cost driver*, è necessario, non solo identificare, in via teorica, un parametro di riferimento (*cost driver*) bensì riuscire a quantificare l’assorbimento, di ogni prodotto, dei vari *cost driver* identificati. È pertanto indispensabile determinare i singoli parametri fisici che misurano l’assorbimento del costo da parte dell’attività;

4) attribuzione degli elementi di costo sulle attività - Il costo dell’attività è dato dal totale di tutti i fattori assorbiti dallo svolgimento dell’attività. I costi sono considerati attribuibili in maniera corretta quando il risultato di un’attività può essere utilizzato direttamente da un’altra attività o da un altro obiettivo finale di costo. Un costo è allocato quando è caricato ad un’attività obiettivo di costo, su base diversa dall’attribuibilità diretta. In termini operativi, si può affermare che i costi di un’attività includono tutti i fattori produttivi utilizzati per svolgere l’attività stessa: persone, impianti, viaggi, prodotti ausiliari, computer, utenze, consulenze, interventi esterni, costi vari di cancelleria, costi vari di materiali produttivi;

5) determinazione del costo pieno di prodotto tramite sommatoria dei costi precedentemente imputati. Poiché il costo di prodotto derivante dall’applicazione dell’ABC si basa sull’imputazione al prodotto di tutti i costi diretti variabili, e indiretti siano essi fissi, variabili o semi variabili, si comprende come, anche qualora si utilizzi il metodo ABC, il costo di prodotto comprenda gli ammortamenti dei costi sostenuti per migliorie su beni di terzi. Pertanto, la problematicità del confronto fra costo pieno programmato *ante* sentenza SS.UU. Cassazione e costo pieno consuntivo *post* decisione della Suprema Corte, è esattamente uguale a quella evidenziata nelle pagine precedenti in ipotesi di applicazione dei c.d. metodi tradizioni di determinazione dei costi (per centri).

Quantificazione del Margine di Contribuzione di I e II livello

Il margine di contribuzione totale di primo livello rappresenta il prodotto fra margine di contribuzione unitario (inteso quale differenza fra ricavo unitario di vendita e costo variabile unitario) e quantità di vendita. Nell’ambito decisionale, tale margine è estremamente rilevante in quanto consente di assumere 4 decisioni a breve termine⁷ che possono incidere, in maniera notevole, sull’andamento reddituale dell’impresa:

⁶ Garrison - Noreen - Brewer, ult. op. cit., pag. 245.

⁷ Con la locuzione “breve termine” s’intende far riferimento a decisioni che non impattano sulla struttura aziendale. La capacità produttiva è considerata data, e con queste decisioni non s’intendono apportare modifiche strutturali all’azienda, quali ad esempio la chiusura di reparti, le cessioni di rami d’azienda ecc. Il termine “breve” ha anche un altro significato: in questo contesto diviene sinonimo di immediato. S’intende qui far riferimento al periodo intercorrente fra il momento in cui si viene a conoscenza dell’informazione e il momento in cui si deve prendere la decisione. Per quanto riguarda l’aspetto decisionale del margine di primo livello si può affermare che tale periodo, praticamente si annulla. In altre parole, nel momento in cui il manager viene a conoscenza dell’informazione può, automaticamente ed immediatamente, prendere la decisione economicamente più conveniente.

1) accettare o non accettare un ordine: in questo caso, prescindendo da decisioni strategiche che possono sovvertire la logica di massimizzazione del reddito a breve termine, l'accettazione di una commessa dipende dal fatto che il margine sia positivo o negativo. È evidente che in presenza di margine di contribuzione di primo livello positivo sarà comunque conveniente accettare la commessa in quanto, anche se l'importo è ridotto, per quello stesso importo i costi fissi saranno coperti;

2) scelta fra più commesse: naturalmente in questo caso, la scelta fra più ordini ricadrà sulla commessa che presenta il margine di primo livello più elevato. In questo caso infatti si garantisce la massima copertura dei costi fissi aziendali con conseguente massimizzazione dell'utile;

3) scelta fra le decisioni di vendere quantità elevate a prezzi ridotti oppure quantità limitate a prezzi elevati. L'alternativa più conveniente sarà rappresentata da quella che, naturalmente, consentirà all'azienda di conseguire i margini di primo livello più elevati;

4) identificazione dei *mix* di vendita ottimale: tale decisione viene presa in sede di programmazione quando si devono decidere le quantità e i prezzi di vendita dei vari prodotti che l'azienda decide di porre sul mercato.

Da quanto sopra esposto, si comprende la rilevanza del margine di contribuzione di I livello (o lordo). In questo calcolo rilevano solo i costi variabili. Qualora, i costi sostenuti per miglorie di beni di terzi contenessero costi semi-variabili, è necessario estrapolare con apposite metodologie matematiche⁸, la parte variabile del costo totale. È evidente che, anche in questo caso, la presenza, nel costo totale dell'IVA considerata indebitabile e analizzata in via programmata per assumere decisioni non può essere confrontata con il costo determinato nel periodo *post* sentenza SS.UU. Cassazione in quanto i valori, per la parte variabile del costo connesso alla migloria su beni non di proprietà risultano necessariamente differenziati a causa della presenza o assenza di IVA considerata prima indebitabile e, successivamente, detraibile. Anche in questo caso pertanto, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione ha un impatto notevole nell'ambito del controllo di gestione e, in particolare, sulla determinazione del margine di primo livello.

Ancora maggiore è l'impatto della sentenza sulla determinazione del margine di II livello il quale è determinato detraendo dal margine totale di I livello, i costi fissi speciali connessi all'oggetto che si sta analizzando (ad esempio reparto). Il margine di II livello, a differenza di quello lordo, si utilizza per assumere decisioni di medio-lungo periodo riguardanti la convenienza economica a mantenere attivo un reparto (o prodotto). L'utilizzo del termine medio-lungo periodo presuppone che la decisione da assumere possa avere un impatto strutturale sull'azienda. A differenza del

margine di primo livello, in relazione al quale le decisioni non intaccavano sulla struttura aziendale, nell'ipotesi in cui l'aspetto decisionale coinvolga i margini di secondo livello è possibile assistere ad esempio a chiusura di reparti, ed eliminazione di prodotti. È evidente come tali decisioni non possono essere qualificate di breve termine ma, piuttosto, si riferiscano a decisioni che, necessariamente, devono essere assunte a medio lungo termine. Parlare di medio lungo termine assume anche un significato temporale in merito al periodo di tempo entro il quale la decisione va assunta. Per quanto riguarda i margini di secondo livello è evidente come la decisione non possa essere immediata. Se infatti ad esempio in un esercizio, a livello programmato oppure a livello consuntivo, un prodotto appare contraddistinto dal margine di secondo livello negativo, non è pensabile che, immediatamente, il vertice aziendale elimini quel prodotto. Occorrerà tempo per vedere se quel valore negativo caratterizza anche gli esercizi successivi oppure se, un cambiamento di politica aziendale, può trasformare quel margine di secondo livello negativo, in un valore positivo che contribuisce alla copertura dei costi fissi comuni aziendali. Si comprende quindi come i termini medio lungo periodo, in questo contesto significhino anche che la decisione non è immediata e contestuale all'ottenimento dell'informazione dell'ammontare del margine di secondo livello.

Poiché il margine di II livello (o semi-lordo) presuppone il calcolo dei costi fissi speciali relativi all'oggetto di analisi (ad esempio reparto, prodotto, ecc.) è evidente come comprenda anche gli ammortamenti degli eventuali costi sostenuti per attuare miglorie su beni di terzi. Anche in questo caso pertanto, valgono le medesime considerazioni svolte per l'ipotetico confronto fra margine di I livello programmato e margine di I livello effettivo. Le osservazioni sono identiche a quelle svolte anche in merito al confronto fra *full cost* previsivo e *full cost* effettivo. Qualora, nel calcolo del margine di secondo livello, siano considerati anche costi connessi a miglorie attuate su beni di terzi e, se nel periodo *ante* maggio 2018, la quantificazione di tali costi è stata effettuata considerando l'IVA indebitabile (e quindi comprendendo l'imposta sul valore aggiunto del costo totale), è evidente come non si possa procedere ad un confronto fra margine programmato e margine effettivamente realizzato determinato sulla base del dispositivo della sentenza della Cassazione. In questo caso, il margine effettivo sarà, per definizione, migliore di quello programmato. L'elemento essenziale è comprendere come tale variazione non dipenda da miglioramenti effettivi attuati in impresa bensì rappresenti solo il risultato della considerazione dell'IVA detraibile anziché indeducibile. È da notare come la conoscenza di meccanismi apparentemente tributari e quindi apparentemente alieni dal controllo di gestione, sia vitale per un *controller* al fine di evitare

⁸ In genere si utilizza la regressione statistica o il c.d. metodo del minimo-massimo. Per l'approfondimento di tale problematica si rinvia il lettore ad opere specifiche sull'argomento.

fraintendimenti sulla natura degli apparenti miglioramenti dei valori di rendimento quali sono i margini di contribuzione.

Determinazione delle variazioni di volume e di efficienza connesse ai singoli reparti produttivi

In questa sede non è possibile effettuare un'analisi completa del concetto di variazione di costo e di ricavo, né è possibile approfondire le diverse variazioni che nelle imprese è opportuno vengano determinate al fine di confrontare i dati programmati e i valori effettivamente realizzati. Poiché le sole variazioni che possono avere impatti dalla sentenza delle SS.UU. della Cassazione sono variazioni di efficienza e di volume, l'attenzione sarà focalizzata su tali delta. Per comodità del lettore nelle Tavole 1 e 2 vengono schematizzate, in estrema sintesi, le modalità di calcolo dei due delta. Poiché obiettivo di questo lavoro è identificare le problematiche nell'ambito del controllo di gestione che, quanto meno a livello ipotetico, possono essere interessate dalla sentenza delle SS.UU. della Cassazione, non è possibile soffermarsi sulle metodologie di calcolo delle singole variazioni.

In questa sede si propone un esempio di determinazione dei due delta efficienza e volume al fine di comprendere se la problematica oggetto di questo lavoro coinvolge anche la tematica delle variazioni di costo. Si consideri un *budget* flessibile come quello proposto nella Tavola 3 con una

Tavola 1 -Variazione di efficienza

Costo effettivamente sostenuto connesso in cui i fattori variabili sono valorizzati a prezzi <i>standard</i>	Vs.	Valore del <i>budget</i> flessibile alla produzione effettivamente realizzata
--	-----	---

Tavola 2 - Variazione di volume

Valore del <i>budget</i> flessibile connesso alla produzione effettivamente realizzata	Vs.	Valore del costo programmato rapportato alla produzione effettivamente realizzata (costo unitario programmato x produzione effettiva)
--	-----	---

Tavola 3 - Budget flessibile

Produzione effettiva	100 unità	Produzione programmata	110 unità
Energia	1.800	Energia	1.870
Mod.	500	Mod.	550
Costo totale	2.300	Costo totale	2.420
Costo unitario	23	Costo unitario	22

produzione programmata pari a 110 unità e una produzione effettiva pari a 100 unità.

Si ipotizzi che il costo effettivamente sostenuto (in cui i fattori variabili sono valorizzati a prezzi *standard* in quanto si presuppone di aver già determinato il delta prezzo costo dei fattori variabili) ammonti a 2.500.

Il confronto fra il costo effettivamente sostenuto (2.500) e il costo programmato (2.420) non ha senso in quanto le quantità di riferimento sono diverse (100 per il costo effettivo, 110 per quello programmato).

A questo punto è essenziale riportare il costo programmato alla produzione effettivamente realizzata. Il costo di 2.420 deve pertanto essere trasformato in un costo programmato in cui la produzione sia pari a quella effettivamente realizzata. L'identificazione di tale valore viene effettuata con la seguente equazione:

$$2.420: 110 = x: 100$$

$$x = (2.420/110) * 100 = 2.200$$

Si noti che 2.420/110 rappresenta il costo unitario programmato (22). Il costo programmato rapportato alla produzione effettiva può essere pertanto determinato moltiplicando il costo unitario programmato (22) per la quantità di produzione effettiva (100). Il confronto va, pertanto, effettuato fra il costo effettivamente sostenuto (2.500) e il costo programmato rapportato a volumi di produzione effettivi (2.200). La variazione è pertanto di 300. Tale scostamento deriva però sia ad un diverso utilizzo dei fattori produttivi variabili (variazione di efficienza) sia da un differente grado di assorbimento dei costi fissi speciali derivante dall'effettuazione di un certo quantitativo di produzione.

Affinché l'analisi conduca a risultati utili a scopi gestionali, è indispensabile che tali variazioni (di efficienza e di volume) vengano identificate in maniera separata. Diverse sono infatti le azioni correttive ipoteticamente attuabili in caso di divergenze fra valori consuntivi e programmati e diversi sono i responsabili cui generalmente fanno capo tali scostamenti. La determinazione di tali scostamenti richiede l'effettuazione di calcoli intermedi in quanto, dai valori desumibili direttamente dal *budget* non è possibile trarre alcuna considerazione in merito all'argomento oggetto della nostra attenzione. Qualora, infatti, l'analista confrontasse il valore consuntivo espresso a prezzo-costi *standard* ed il valore desumibile dal *budget*, effettuerebbe un'operazione priva di ogni significato informativo in quanto i dati posti a confronto, nella maggior parte dei casi, sono riferiti a produzioni quantitativamente diverse. Al verificarsi di tale situazione, i valori summenzionati non sono confrontabili in quanto disomogenei.

La variazione di 300 deve pertanto, essere suddivisa in due parti:

- 1) variazione connessa ad un maggior/minor utilizzo di fattori variabili (delta efficienza);
- 2) variazione riguardante il maggior/minor assorbimento di costi fissi (delta volume).

Nell'esempio proposto le variazioni di volume e di efficienza ammontano a:

- variazione di efficienza: 2.500 vs. 2.300 = - 200 (variazione efficienza negativa);
- variazione di volume: 2.300 vs. 2.200 = - 100 (variazione volume negativa).

La variazione di efficienza riguarda i costi variabili e il loro utilizzo evidenzia l'efficienza/inefficienza con cui sono stati utilizzati i fattori variabili. A questo punto è necessario comprendere se la sentenza delle SS.UU.

Cassazione può avere un impatto su questa determinazione. La risposta è parzialmente negativa in quanto solo in presenza di costi per migliorie su beni di terzi semi variabili, la determinazione del delta efficienza è coinvolto nella problematica della indetraibilità/detraibilità IVA sui costi sopra citati. La probabilità che tali costi siano semi variabili non è molto elevata in quanto, in genere, è più diffusa l'ipotesi di costi fissi. Qualora le migliorie su beni di terzi comprendessero anche costi semi variabili, allora la variazione di efficienza potrebbe perdere di significato qualora in via programmata il costo totale della migliorie fosse stato determinato al lordo IVA mentre a livello effettivo il costo sia calcolato con IVA detraibile e quindi non compresa nel costo.

È più probabile, anzi è certo, che la sentenza delle SS.UU. della Cassazione impatti negativamente sulla variazione di volume la quale, potenzialmente, può perdere ogni significato in presenza di costi per migliorie su beni di terzi calcolate in via programmata al lordo IVA e in via effettiva al netto IVA. Come già evidenziato, la variazione di volume evidenzia l'assorbimento dei costi fissi da parte dei prodotti. Poiché non è possibile inserire nel calcolo di tale delta costi fissi programmati diversi da quelli considerati a consuntivo è necessario calcolare una variazione di costi fissi analoga al delta spesa, in cui, prima di procedere al calcolo del delta volume, si confrontano costi fissi programmati con costi fissi effettivamente sostenuti. È su questa variazione che la sentenza delle SS.UU. della Cassazione può avere pesanti ripercussioni. In presenza di costi per migliorie

determinati in via programmata al lordo IVA e in sede consuntiva al netto IVA, tale variazione perde ogni significato in quanto la differenza fra i costi fissi non dipende da politiche gestionali migliorative bensì è connessa alla novella detraibilità di un'imposta in precedenza considerata indetraibile. Anche in questo caso, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione provoca un forte impatto in tema di controllo di gestione e analisi dei costi.

Break Even Point: applicazioni operative

La determinazione del *Break Even Point* (BEP) e l'utilizzo delle varie applicazioni operative ritraibili da quest'ultimo richiede l'applicazione di una serie di formule matematiche in cui sono indicati costi fissi e costi variabili. A mero titolo esemplificativo nella Tavola 4 si propongono tre esempi.

Come si può notare, in ogni formula compaiono i costi fissi, speciali o totali, e i costi variabili (nel margine di I livello). Qualora l'impresa abbia determinato tali valori in sede di programmazione inserendo costi per migliorie su beni di terzi (o, per meglio dire, ammortamenti di tali costi) comprendenti IVA e, a livello consuntivo tragga considerazioni sulla circostanza che i risultati conseguiti sono migliori delle previsioni, può interpretare erroneamente tali variazioni in quanto, in parte, possono essere imputabili solo alla circostanza che un importo notevole (22% del costo spalmato sul periodo di ammortamento) in fase di programmazione è stato inserito fra i costi fissi (o variabili per la parte variabile di eventuali costi semi variabili) mentre in sede consuntiva tale costo "sparisce" causa detraibilità dell'IVA. È evidente che, anche in questo caso, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione ha un impatto notevole in ambito di controllo di gestione e, in particolare, sull'interpretazione dei dati derivanti dal confronto fra valori programmati e importi effettivi. Variazioni che, se non analizzate in modo opportuno tenendo ben presente le conseguenze contabili della detraibilità IVA in precedenza considerata indetraibile e quindi capitalizzata, possono essere oggetto di interpretazioni fuorvianti e,

Tavola 4 -Bep: applicazione operativa

BEP espresso in termini di fatturato aziendale	BEP di reparto in termini di fatturato	Fatturato che consente il conseguimento di utile pari a x
Costi fissi totali	Costi fissi speciali di reparto	Costi fissi totali + x
Margine di I livello aziendale/vendite totali programmate	Margine di I livello di reparto/vendite programmate di reparto	Margine di I livello aziendale/vendite totali programmate

conseguentemente, pericolose ai fini della massimizzazione dell'efficienza ed efficacia gestionale.

Scelte di Make or Buy

Come è risaputo, nelle scelte di *make or buy*, il confronto avviene fra i costi cessanti (nell'ipotesi di *buy*) e i costi sorgenti derivanti dall'acquisto da terzi del servizio/produzione analizzata. Nei costi cessanti sono compresi tutti i componenti di reddito che cessano qualora l'opzione scelta sia il *buy*. Dopo le considerazioni svolte nelle pagine precedenti, appare evidente che, qualora in questi costi siano compresi ammortamenti o quote variabili di costi semi variabili derivanti dall'effettuazione di migliorie su beni di terzi, l'impatto della sentenza delle SS.UU. della Cassazione può essere notevole. Se infatti, in via programmata, il costo era comprensivo di IVA reputata, in via prudenziale, indetraibile dall'azienda mentre *ex post* si prende atto che l'IVA è diventata, con certezza, detraibile, si può amaramente scoprire di aver effettuato la scelta scorretta. Il totale costi cessati infatti può non rappresentare la realtà verificatasi dopo la sentenza della Cassazione e, di conseguenza, si può dover prendere atto di aver attuato una scelta

gestionale magari molto rilevante, sulla base di dati che, *ex post*, risultano fallaci.

Non servono ulteriori considerazioni per illustrare che, anche nelle scelte di *make or buy*, la sentenza delle SS.UU. della Cassazione può avere un impatto dirompente in ambito del controllo di gestione.

Conclusioni

Dopo aver analizzato alcune delle principali problematiche in cui vengono considerati i costi per migliorie su beni di terzi, si comprende facilmente come la sentenza SS.UU. Cassazione 11 maggio 2018, n. 11533 può avere effetti dirompenti nell'ambito del controllo di gestione. In questo caso, una problematica tributaria può provocare conseguenze in ambito del controllo tali da rendere nulle o comunque non significativi i confronti fra valori programmati e dati effettivi. Confronto che sta alla base di ogni sistema di controllo. Pertanto, è possibile certamente affermare che appare auspicabile la diffusione del contenuto della sentenza fra i *manager* deputati all'implementazione/gestione/interpretazione del sistema di controllo aziendale al fine di evitare interpretazioni scorrette che, inevitabilmente, possono condurre a scelte gestionali errate e fuorvianti.