

---

**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna**  
**Commissione di Studio Imposte Dirette**

**Bilancio 2014 e Nuovi OIC: Spunti e considerazioni di natura contabile e  
fiscale - Convegno del 6 marzo 2015**

**INTERDIPENDENZA FRA BILANCIO E NORMATIVA FISCALE E  
DISCONOSCIMENTO DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA  
DELLE RAPPRESENTAZIONI DI BILANCIO  
A CURA DI EMILIO ABRUZZESE**



---

Commissione Imposte Dirette

---

# Quali gli interessi da contemperare?

## Analisi su:

- a. normativa *sostanziale* che suppone l'interdipendenza fra normativa civilistica e principi contabili da un lato e normativa fiscale dall'altro;
- b. normativa *procedurale* e d'accertamento, che conferisce all'Amministrazione Finanziaria una potestà di sindacato e/o di contestazione delle *politiche* contabili;
- c. giurisprudenza e prassi.

---

## In ambito IRES, il caposaldo fiscale del collegamento alle evidenze di bilancio è:

l'**art. 83 del TUIR**, che dispone che alla determinazione del reddito complessivo si giunge attraverso un percorso che parte **dall'utile o dalla perdita così come risultante dal conto economico**, *“relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta con le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”*.

Tale principio, comunemente definito di “**derivazione**”, ovviamente presuppone che l'utile o la perdita di esercizio siano stati correttamente determinati.

Temi **inconferenti**:

- i. le situazioni patologiche, di non rispondenza del bilancio ai dati fattuali,
- ii. le ipotesi di mancato rispetto delle norme specifiche che regolano le variazioni in aumento o in diminuzione,
- iii. il difetto dei requisiti richiesti dalle norme generali sui componenti del reddito d'impresa ex art. 109 del TUIR, **previsti per i soggetti non IAS compliant**, vale a dire la verifica della sussistenza dei requisiti di **competenza, certezza ed oggettiva determinabilità**
- iv. Il difetto del requisito d'inerenza

---

## LE NORME DEFINIBILI COME «AUTO-SUFFICIENTI»

Per molte problematiche, la corretta rilevazione fiscale è direttamente dettata dalle norme del TUIR, a prescindere dal principio contabile di supporto (norme “*auto-sufficienti*”).

Alcuni esempi:

### i. La distinzione fra ricavi e plusvalenze

- Il riferimento ai corrispettivi delle cessioni dei “*beni ... alla cui produzione o alla cui scambio è diretta l’attività dell’impresa*”, ex lett. a) del comma 1 dell’art. 85 del TUIR: lascia supporre che tale distinzione consenta all’A.F. di diversamente interpretare la qualificazione data dal soggetto passivo.
- Per i titoli partecipativi e per gli strumenti finanziari ex lettere c), d) ed e) dello stesso comma, sembra **prevalere** (per i soggetti ITA-GAAP) **la collocazione attribuita in bilancio**: “*...costituiscono immobilizzazioni finanziarie se sono iscritti come tali nel bilancio.*” (3° comma art. 85 del TUIR: “comanda” la scelta adottata dal redattore del bilancio?) salva l’applicabilità dell’art. 37-bis D.p.r. 600/1973, di cui appresso.
- **Maggiore ambito discrezionale per l’A.F. sembra invece aversi per i soggetti IAS compliant**, per i quali “*si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione*” (4° comma art. 85 del TUIR).

---

## LE NORME DEFINIBILI COME «AUTO-SUFFICIENTI»

### ii. Le variazioni delle rimanenze

- possono aversi rettifiche di varia natura, alcune delle quali devono necessariamente presupporre una contestazione dei principi contabili adottati: es. una valutazione del costo di beni prodotti, che ignori l'ammortamento dei beni strumentali
- mentre altre presuppongono solo una ritenuta non corretta applicazione delle disposizioni contenute all'art. 92 del TUIR: es. una rilevazione di giacenze iniziali discordante dal dato di esistenze finali dell'esercizio precedente. Dello stesso tipo, una non riconosciuta svalutazione su immobili merce, poiché per l'A.F. non possibili e per i beni la cui valutazione deve essere operata in base ai "costi specifici": Risoluzione n. 78/E del 12/11/2013.

Si ritiene che in entrambi i casi l'A.F. possa legittimamente disconoscere il dato evidenziato.

L'art. 92 TUIR prevede un **obbligo** di valutazione "*...per un valore **non inferiore** a quello che risulta...*": possibili disconoscimenti **di maggiori valutazioni** "in ottica" di diminuzione della perdita fiscale? Sì, se viene presupposta una contestazione della valutazione civilistica.

---

## *(le variazioni delle rimanenze) le comunicazioni delle variazioni dei criteri valutativi*

- La comunicazione della variazione di criterio di valutazione ex comma 6 dell'art. 110 del TUIR, sussiste sin dalla approvazione del TUIR, con effetti dal 1988.
- Sino al 1987 e quindi prima dell'entrata in vigore del TUIR, il mutamento dei criteri di valutazione non era libero, bensì subordinato ad una comunicazione da farsi all'Amministrazione Finanziaria, che poteva opporsi a tale mutamento.
- Il cambiamento apportato dal TUIR fu interpretato nel senso del riconoscimento di una libertà di scelta del contribuente, anche se l'obbligo di informativa, che permaneva e permane, lascia di contro intendere che l'informazione possa e debba necessariamente servire a qualcosa, vale a dire ad essere "giudicato" dall'Amministrazione Finanziaria.
- Addirittura, sino al 1984 compreso, il 2° comma dell'allora vigente art. 75 del DPR 597/1973, prevedeva anche la possibilità di richiedere l'autorizzazione ad adottare criteri valutativi non previsti dal Titolo V sul reddito d'Impresa: *"Su richiesta del contribuente, l'ufficio può autorizzare, per i beni di cui agli artt. 62 e 63, l'adozione di criteri di valutazione diversi da quelli ivi previsti. In tal caso si applicano le disposizioni del primo comma"*.

---

## LE NORME DEFINIBILI COME «AUTO-SUFFICIENTI»

### iii. Ammortamento dei beni materiali

- non presuppongono una previa contestazione della impostazione contabile adottata, per l'autosufficienza delle prescrizioni dell'art. 102 del TUIR, quella relativa ad ammortamenti eccedenti i coefficienti di cui al decreto del MEF
- **la ricomprensione di un bene in una categoria diversa da quella scelta dal redattore del bilancio**, che presuppone una diversa classificazione del bene?
- I casi di contestazione dell'aliquota utilizzata **nei limiti** quantitativi di cui al decreto, di cui appresso

---

## LE NORME DEFINIBILI COME «AUTO-SUFFICIENTI»

### iv. Norme generali sui componenti del reddito d'impresa.

Si possono considerare norme auto-sufficienti quelle che all'art. 109 del TUIR regolano l'applicazione dei principi di **competenza, certezza ed oggettiva determinabilità**, oltre che di **ordinaria imputazione dei costi a conto economico**. Lo stesso dicasi per il requisito di **inerenza**.

### v. Norme generali sulle valutazioni

Si possono considerare altresì *auto-sufficienti* le disposizioni di cui all'art.110 del TUIR, che definiscono il concetto di "costo", salve le deroghe per i soggetti IAS *compliant* di cui appresso si dirà.



---

## L'EVOLUZIONE (IN CERTI CASI, INVOLUZIONE?) DELLA NORMATIVA SOSTANZIALE

Che significato attribuire a: “**risultante dal conto economico...**”?

- i. il dato evidenziato nel bilancio dal soggetto passivo, a prescindere dalla sua correttezza contabile?
- ii. oppure quello che si sarebbe dovuto formare secondo corretti principi contabili?

Premessa: la **rilevazione giuridico formale** dei fenomeni viene meno per i soggetti *IAS compliant*, per i quali l'ultima parte dell'art. 83 del TUIR dal 2008 prevede che i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio, previsti dagli stessi principi IAS, valgono, anche in deroga alle disposizioni degli articoli successivi (allo stesso art. 83).

---

## LA SITUAZIONE ANTE 2004: IL *DOPPIO BINARIO*

Sino al **1994**, il conto economico comprendeva ancora le voci per:

***“24) rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie;***

***25) accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie;”*** .

Con l’abrogazione di detti numeri, fu però contestualmente introdotto un obbligo di informativa nella nota integrativa, al n. 14) dell’art. 2427 c.c.:

***“i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all’ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico”***.

A parte questo aspetto di informativa, quindi di carattere formale, dopo poco tempo fu aggiunto, sotto il **profilo sostanziale**, il comma 2 dell’allora vigente art. 2426 c.c. (“Criteri di valutazione”), secondo cui: ***“E’ (N.D.A. era...) consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie”***

---

## Dal 2004 al 2007 compresi

Dal 2004: stravolgimento della disciplina civilistica e fiscale e delle reciproche contaminazioni.

In materia di bilancio, con l'art. 1 del D. Lgs. 17/2/2003, n. 6 viene integralmente riformulato il capo V del titolo V del libro V del c.c., con la conseguente riformulazione (anche) dell'art. 2427 c.c., **con ciò eliminando qualsivoglia riferimento a rettifiche di valore ed accantonamenti meramente fiscali e non giustificati civilisticamente.**

Ciò, in ottemperanza della legge delega per la riforma del diritto societario, che ha richiesto che il decreto legislativo di attuazione eliminasse *“le interferenze prodotte nel bilancio della normativa fiscale sul reddito d'impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tenere conto degli effetti della fiscalità differita”*.

Inoltre, viene eliminato il comma 2 dell'art. 2426 c.c., secondo il quale: *“E' consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie”*.

---

## Come si conciliavano le esigenze fiscali?

Le variazioni in diminuzione in apposito quadro EC, per tener conto di maggiori ammortamenti rispetto a quelli imputati a conto economico (**ammortamenti anticipati o, semplicemente, maggiori ammortamenti rispetto a quelli civilistici; rettifiche di valore; deduzioni di maggiori quote riferite ad avviamento e marchi, etc.**).

Inoltre, in ambito IAS, anche per colmare le divergenze fra la normativa fiscale ed i principi IAS / IFRS (avviamento, marchi a vita utile indefinita, TFR, leasing, etc.).

In tale contesto, più improbabili le contestazioni da parte dell'Amministrazione della la base civilistica per farne derivare recuperi a tassazione, salva particolare casistica.

---

## Dal 2008 in avanti

Dal 2008, altro stravolgimento, per effetto della Finanziaria 2008 (legge 24/12/2007, n. 244).

- Eliminato il quadro EC.
- eliminata la principale fonte di variazioni, vale a dire il comma 3° dell'art. 102 del TUIR che prevedeva, fino a tutto il 2007 compreso, la possibilità di effettuare ammortamenti **accelerati**, in base alla più intensa utilizzazione rispetto a quella ordinaria di settore, ed **anticipati**, di natura meramente fiscale.

La legge Finanziaria 2008 (comma 34 dell'art. 1), nel disciplinare la transizione fra un regime che consentiva le variazioni extra contabili in quadro EC ad una loro eliminazione, evidenzia – per legge – un principio con potenziale assolutamente deflagrante (**ambito IAS ed OIC**): *“Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, **possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi**, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.”*

Tale disposizione potrebbe essere letta pro contribuenti per le eventuali “modifiche di comportamenti contabili” non realizzatesi nella transizione dal 2007 al 2008, visto che la norma stessa si riferisce esplicitamente proprio a tale transizione.

---

## Dal 2008 in avanti

**In ambito IAS compliant**, la derivazione diviene **rafforzata**, in base alla modifica intervenuta sull'ultima parte **dell'art. 83** : ***“valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”***.

Da leggersi in correlazione con quanto previsto dall'**art. 2 del Decreto 1° aprile 2009, n. 48 (“Regolamento IAS”)**, il quale, dopo aver affermato (ribadito) la **prevalenza della sostanza sulla forma**, agli effetti dell'applicazione del Capo II del titolo II del TUIR, nella rilevazione degli elementi patrimoniali e reddituali, ne fa conseguentemente derivare l'inapplicabilità ai soggetti IAS delle disposizioni di cui all'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR, che riferiscono dei principi di **competenza, certezza ed oggettiva determinabilità**. Con una previsione di “chiusura”, lo stesso articolo 2 in commento prevede **l'inapplicabilità** – sempre per i soggetti IAS – anche di ogni altra determinazione del reddito che ***“assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio”*** ... (di prevalenza della sostanza sulla forma). Così come operata dal comma 58, lett. a), dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008)

---

## Dal 2008 in avanti

Ancora, per i soggetti IAS, **il comma 4-bis dell'art. 94 del TUIR (valutazione dei titoli)**, così come introdotto dalla Finanziaria 2008, così recita: “4-bis. In deroga al comma 4, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), **operata in base alla corretta applicazione di tali principi** assume rilievo anche ai fini fiscali.”

**I titoli in oggetto** non concorrono alla formazione del reddito secondo (perlomeno) il valore minimo così come disciplinato dal comma 4 dell'art. 94 TUIR, **bensì in base alla valutazione data in bilancio, sempre che questa risponda ad una corretta applicazione dei principi IAS.**

---

## Dal 2008 in avanti

Addirittura, per i soggetti IAS, in materia di **valutazioni**:

- i. nel comma 1-bis dell'art. 110 del TUIR, alla lettera a), è scritto che **“I maggiori o i minori valori dei beni indicati nell’art. 85, comma 1, lettera e), (n.b: obbligazioni e dei titoli di massa diversi dai titoli partecipativi, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie) che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi del comma 3-bis dello stesso articolo imputati a conto economico in base alla corretta rilevazione di tal principi, assumono rilievo anche ai fini fiscali”**.
- ii. nel comma 1-ter dell'art. 110 del TUIR è scritto qualcosa di molto fortemente ancorato alla correttezza dei principi contabili adottati , quando (sempre per effetto della Finanziaria 2008), si precisa: **“Per i soggetti ....(n.d.a.: IAS compliant) ...i componenti positivi e negativi che derivano dalla valutazione, operata in base alla corretta applicazione di tali principi, delle passività assumono rilievo anche ai fini fiscali”**.

Fanno eccezione i c.d. fenomeni “di valutazione o quantificazione” dei componenti di reddito, che rimangono fermi anche per i soggetti IAS *compliant*.



---

## Dal 2008 in avanti

- La predominanza dei principi di **qualificazione, classificazione ed imputazione temporale** rispetto a norme del TUIR eventualmente incompatibili: non solo diritti e doveri per i contribuenti *IAS compliant*, ma anche una potestà – per normativa sostanziale e non procedurale – per l’A.F. di contestarne la rispondenza.
- In ambito IAS, molte questioni hanno margini di **indeterminatezza** tale (es. passaggio dei rischi, etc.), che porteranno sicuramente ad un contenzioso derivante da diverse interpretazioni dei fatti, che in un contesto giuridico-formale – di contro – non si sarebbero avuti.

La **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28/2/2011, relativamente ai soggetti IAS compliant**, sono affermati **due principi monitori**:

- ***“In particolare, nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili internazionali, l’amministrazione finanziaria determina l’imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi.***
- ***Infine, qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l’amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali.***

---

## Il caso in cui un soggetto IAS *compliant* si accorga di non aver correttamente «qualificato, classificato, o imputato temporalmente»:

- Potrà aversi il caso di un necessario ravvedimento operoso
- oppure il caso, opposto, di una rettifica in melius.

In entrambi i casi, il soggetto IAS *compliant* dovrà necessariamente affermare non solo l'errata determinazione delle imposte dovute, ma anche l'erronea predisposizione del bilancio, con conseguenze – anche extra fiscali – assolutamente imprevedibili.

\*\*\*

Per i soggetti IAS, la c.d. “**clausola di salvaguardia**” di cui al comma 61 della legge Finanziaria 2008, a favore dei soggetti che avessero applicato il principio di “**derivazione rafforzata**” **prima della Finanziaria 2008 (e non quindi la rilevazione giuridico formale prevista dal D. Lgs. 28/2/2005, n. 38, nella formulazione vigente sino al 31/12/2007)**, e quindi per gli esercizi 2007 ed antecedenti: “...sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione dell'imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base **della corretta applicazione dei principi contabili internazionali**, purché coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal comma 38”.

---

## L'IRAP

- In ambito IRAP, la correlazione al bilancio è notoriamente più stringente, a maggior ragione dal momento in cui è venuto meno, con la Finanziaria 2008, il cordone ombelicale con le norme del TUIR, con l'abrogazione, per effetto dell'art. 11-bis del D. Lgs. 446/1997, rafforzando in tal modo la rilevanza delle classificazioni di bilancio ai fini impositivi.
- Nel contempo, fu sì abrogato il comma 4 dell'art. 11 del D. Lgs. 446/1997 (4. *"Indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro **corretta classificazione**"*)...
- ma venne contestualmente introdotto il comma 5 dell'art. 5 nella formulazione che segue: 5. *"Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di **corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa**"*.

Si ha quindi un maggior dettaglio nella enunciazione degli aspetti disconoscibili da parte del Fisco, **avendo ricompreso anche la necessaria corretta qualificazione ed imputazione temporale (la corretta classificazione era prevista anche con la norma precedente).**

---

## L'IRAP

- Un'ipotesi di diversa lettura: se per *“corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione”* è stato necessario introdurre una norma specifica legittimante eventuali rettifiche, in base a quale norma si può rettificare il dovuto ai fini IRAP in caso di una non corretta applicazione dei principi contabili che però non si sostanzia in un'errata *qualificazione, imputazione temporale o classificazione?*
- Data la formulazione – **in teoria** – sono comunque salve le scelte operate dal contribuente, non definibili come errate bensì come disposte in un novero di scelte legittime?

### **Le auto-rettifiche in pejus o in melius.**

---

## LE NORME PROCEDURALI

L'art. 39 del D.P.R. 600/1973

i. Accertamento c.d. “analitico”

Il riferimento è alla lettera a) del 1° comma: ***“se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell’eventuale prospetto di cui al comma 1 dell’art. 3”.***

Le due opposte interpretazioni:

- l’una sostiene che la fattispecie riguardi le difformità rispetto al bilancio approvato;
- l’altra, fa riferimento ad un bilancio redatto secondo corretti principi contabili.

(del mancato rispetto delle norme del TUIR si occupa la lett. b) del 1° comma)

---

## LE NORME PROCEDURALI

ii. Accertamento c.d. “analitico-induttivo”

La disposizione è quella contenuta alla lettera d) del 1° comma: *“d) se l’incompletezza, la falsità o **l’inesattezza** degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall’ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all’articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all’impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall’ufficio nei modi previsti dall’articolo 32. L’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.*

**L’appiglio per contestare l’impostazione di bilancio potrebbe consistere nella rilevata “inesattezza” degli elementi indicati nella dichiarazione riscontrata dall’ispezione delle scritture contabili, da cui si potrebbe desumere la possibilità di contestare errate impostazioni di bilancio, poiché indirettamente ne determinano l’inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione.**

---

## LE NORME PROCEDURALI

### iii. Accertamento “induttivo”

Le situazioni patologiche, legittimanti l'emissione di un accertamento “induttivo” di cui alla lettera d) del 2° comma dell'art. 39, sembrano invece riguardare situazioni ben diverse da quella di mera contestazione del principio contabile **presa questa strada, l'A.F. ha la necessità di ricostruire il giusto imponibile da un giusto risultato di bilancio.**

---

## LE NORME PROCEDURALI

Il disconoscimento previsto dall'art. **37-bis del D.P.R.600/1973** (“disposizioni antielusive”), alla cui lettera f) sono indicate le : “f) *operazioni, da chiunque effettuate, incluse **le valutazioni e le classificazioni di bilancio**, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81 comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;*”

La norma base entrò in vigore il 9/11/1997, ma la parte sottolineata fu introdotta col D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, (in vigore dal 1° gennaio 2004), in concomitanza con l'introduzione del regime PEX nella cessione delle partecipazioni, per tutelare l'A.F. rispetto a manovre elusive di classificazione delle partecipazioni al fine di strumentalmente beneficiare del regime PEX o, in caso di perdite da cessione, dal pretendere la non applicazione dello stesso regime di cui all'art. 87 del TUIR.



---

## LE NORME PROCEDURALI

**Il caso dell'imposta sul "patrimonio netto" ex D.L. 30/9/1992, n. 394**, ove ai contribuenti conveniva "sgonfiare" il patrimonio netto, mentre all'A.F., di contro, elevarlo: *Circ. n. 7 (prot. n. 9/870) del 21 aprile 1993 Dir. II.DD.(stralcio)* "Pertanto, **l'ufficio potrà procedere alla rettifica della base imponibile nei casi in cui le voci di bilancio non siano state classificate secondo corretti principi contabili**, come, ad esempio, quando una posta di bilancio costituita con utili non sia stata indicata tra le poste di patrimonio netto in quanto considerata fondo per la copertura di specifici oneri o passività, ovvero qualora il contribuente abbia proceduto a diminuire il patrimonio netto del valore di partecipazioni non possedute da almeno tre mesi alla fine dell'esercizio o tale diminuzione non sia stata correttamente determinata. Tenuto conto che, in base all'art. 2 comma 1, del decreto-legge, per i soggetti a contabilità semplificata e per gli enti non commerciali la base imponibile su cui si applica l'imposta è costituita, oltre che dalle rimanenze finali di cui agli [artt. 59](#) e [60](#) del Tuir, dal costo complessivo dei beni ammortizzabili, si rileva che tali soggetti devono tener conto anche dei beni che pur non risultando nelle scritture contabili sono da considerare strumentali per l'esercizio dell'impresa. **In relazione a quanto sopra, si fa presente che, al fine di stabilire l'inclusione o meno delle varie voci nel patrimonio netto, occorre comunque aver riguardo alla loro natura, indipendentemente dalla denominazione che esse assumono in bilancio.** É appena il caso di rilevare che la verifica delle varie poste si rende opportuna essenzialmente nei confronti di quelle imprese i cui bilanci non abbiano avuto il vaglio di qualificati controlli interni o esterni (ad esempio, collegio sindacale, società di revisione, Consob, Banca d'Italia, Isvap, Ministero del tesoro). Inoltre, ai fini del controllo diretto a stabilire la natura di eventuali poste di incerta classificazione, è utile sottolineare che debbono in ogni caso essere ricomprese nel patrimonio netto le voci che nell'esercizio di origine sono state alimentate con l'utile di esercizio."

---

## LE PRINCIPALI AREE CRITICHE DI CONTESTAZIONE

- I criteri di classificazione ai fini dell'applicazione dell'art. 30, Legge n. 724 del 23 dicembre 1994, sulle c.d. "società non operative", dove possono fare la differenza **le qualificazioni fra immobilizzazioni e circolante**; dove, inoltre, **può convenire non capitalizzare spese** che potrebbero essere base di commisurazione di ricavi presunti. In tale contesto, un'eventuale contestazione sulle classificazioni, potrebbe avere anche delle **ripercussioni in materia di I.V.A.**, per le previste limitazioni di diritto al rimborso.
- **Le classificazioni degli immobili**, al fine di riscontrare la eventuale prevalenza di immobili non destinati alla vendita né strumentali per destinazione, per l'applicazione o meno del regime PEX (art. 87, comma 1, lett. d) del TUIR.
- **La classificazione delle partecipazioni** fra le immobilizzazioni o fra il circolante, sempre ai fini PEX ex art. 87, comma 1, lettera b), classificazione, come detto, disconoscibile in base all'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973.

---

## LE PRINCIPALI AREE CRITICHE DI CONTESTAZIONE

- La composizione del conto economico e la conseguente determinazione del ROL al fine della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR, con la correlata problematica di qualificazione degli oneri finanziari.
- La classificazione dei beni fra immobilizzazioni e “magazzino”. Si ricorda, al proposito, la Sentenza di Cassazione, Sez. Trib., n. 22735, del 23/10/2006, in merito ad una concessionaria che pretendeva di operare ammortamenti su automobili destinate all’esposizione.
- La capitalizzazione dei costi ex art. 108 del TUIR.

Al proposito si rammenta:

- i. Cassazione 11/1/2006, n. 377: l’Ufficio non può pretendere la capitalizzazione di spese di aumento di capitale se il contribuente ha imputato interamente la spesa all’esercizio;
- ii. Cassazione 2/5/2001, n. 6172: l’Ufficio non può qualificare un onere di finanziamento come pluriennale se il contribuente lo ha considerato come d’esercizio;
- iii. Cassazione 8/4/2009, n. 8482 (commentata anche nel prosieguo): spese di selezione del personale correttamente imputate ad esercizio.

Per la capitalizzazione dovrebbe, fra l’altro, avere un peso il consenso o meno del collegio sindacale, ove esistente.

---

## Il tema delle deduzioni forfetarie e dei limiti imposti dal TUIR: le contestazioni su costi che già trovano per legge un limite nella deducibilità e/o deduzioni forfetarie.

- Gli **ammortamenti** ex l'art. 102 del TUIR ed i coefficienti approvati con D.M.
- Le **svalutazioni dei crediti**, operate nei limiti previsti dall'art. 106 del TUIR, oltreché delle altre rettifiche di valore ed accantonamenti.

Come osservato in dottrina, va osservato che l'art. 102 del TUIR precisa che la “deduzione è ammessa...” e non la “deduzione può essere ammessa...”, sempre nei limiti dei coefficienti con D.M., ciò che farebbe presupporre che rimanendo in detti limiti, al contribuente possa essere lasciata libertà (fiscale) di determinare l'aliquota da applicare.

**La disposizione prima commentata (comma 34 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2008), in caso di incoerenza delle aliquote adottate a partire dal 2008 (esercizio a partire dal quale era eliminato il quadro EC), rispetto agli anni antecedenti.**

**Invece accade che si possano avere contestazioni anche rimanendo nei limiti di legge e, addirittura, ben prima delle Legge Finanziaria 2008!**

La sez. V della Corte di Cassazione Sentenza n. 22016 del 17 ottobre 2014 ha reso definitivo un accertamento, riferito **all'esercizio 1999**, con il quale la società contribuente aveva elevato, da un anno all'altro, l'aliquota dal 50 al 100% del limite consentito per legge.

---

## Le c.d. “contestazioni postume”...

...riguardanti contabilizzazioni di anni antecedenti, persino definiti per decadenza dell’azione dell’Ufficio.

La sentenza di **Cassazione n. 15178 del 23 giugno 2010**, con la quale la Suprema Corte non solo legittima l’Agenzia a contestare i criteri (civilistici) di redazione del bilancio, ma lo consente anche con riferimento ad esercizio antecedente quello di accertamento: si trattava di rettifica di ammortamenti di un dato esercizio, per effetto della contestazione (non avvenuta in termini), di una capitalizzazione di costi sul bene, avvenuta in anni precedenti e definiti ai fini dell’accertamento.

Di opposto esito per i *contendenti* la sentenza di **Cassazione n. 8482 dell’8/4/2009**, che dà ragione al contribuente che aveva imputato integralmente importanti costi di assunzione del personale all’esercizio di loro sostenimento, mentre l’A.F. ne sosteneva la necessaria deduzione ex art. 108 TUIR.

---

- **La sindacabilità delle scelte imprenditoriali**

Esula dall'analisi la – diversa – questione della sindacabilità delle scelte imprenditoriali, della quale fa parte la querelle sulla sindacabilità dell'importo corrisposto ad amministratori, che pare andare ben oltre quel che si è finora visto.

- **La corresponsabilizzazione del revisore di bilancio**

Con la Finanziaria 2008, fu introdotta, al 5° comma dell'art. 9 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 471, una norma sanzionatoria per i revisori di bilancio che punisce la mancata espressione del giudizio ex 3° comma dell'art. 2409-ter del c.c., qualora da tali omissioni derivi l'infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP.

Tale relazione è stata sostituita, come noto, da quella prevista dall'art. 14 del D. Lgs. 27/1/2010, n. 39 ....letteralmente sanzionerebbe solo l'omesso giudizio e non un giudizio "infedele", cosa che ovviamente non avrebbe molto senso:

*5. I soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'articolo 2409-ter, terzo comma, del codice civile, sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. In caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065.*

---

## COME CAMBIANO LE COSE

L'Amministrazione Finanziaria nella Circolare n. 73/E del 27/5/1994:

(stralcio) 3.13 Plusvalenze e minusvalenze - [Artt. 2423](#) e [2423-bis](#) del codice civile

*“ D: L'applicazione degli [artt. 2423](#) e [2423-bis](#), ultimo comma, del codice civile può determinare l'iscrizione di plusvalenze o minusvalenze patrimoniali.*

*Si chiede se l'Amministrazione finanziaria è legittimata a sindacare l'applicazione delle citate norme, rettificando il reddito a norma dell'[art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973](#).**R: La normativa fiscale nulla dispone riguardo ai poteri dell'Amministrazione finanziaria di sindacare le valutazioni civilistiche.** Tuttavia qualsiasi plusvalenza emergente dall'applicazione della normativa civilistica deve considerarsi imponibile a norma dell'[art.54](#) del Tuir, in quanto iscritta nello stato patrimoniale, anche se a fronte della stessa sia allocata una riserva non distribuibile a norma dell'[art. 2423](#), comma 4, del codice civile. Le minusvalenze non realizzate derivanti da mere iscrizioni in bilancio sono, invece, indeducibili, a meno che ricorrano le condizioni previste dall'[art. 66](#), commi 1-bis e 1-ter, del Tuir.*

**Qualora l'impresa non si attenga alle previsioni civilistiche e non provveda a operare le rivalutazioni si può affermare, in via di principio, che l'Amministrazione non è legittimata a entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio. Tuttavia, se, successivamente all'approvazione, il bilancio viene riconosciuto falso in sede giudiziaria e dalla declaratoria del giudice emerge materia imponibile non si può escludere un'azione accertatrice di detto maggior reddito.”**

---

## COME CAMBIANO LE COSE

La Guardia di Finanza ha espresso il proprio pensiero, con una corposa ed interessante Circolare, la n. 1 del 2008, nella quale, pur preso atto della appena citata risposta del 1994 dell'A.F., nella Circolare n.73, la G. di F. ritiene di risolvere la questione soprattutto in chiave antielusiva.



---

***GRAZIE PER LA CORTESE  
ATTENZIONE!***