



## Derivazione rafforzata: aspetti fiscali a regime e nel periodo transitorio

A cura di

Emilio Abruzzese

Nell'ambito del Convegno:

Tutto Dichiarazioni

31 maggio 2017 – Bologna – Sala Conferenze Marco Biagi – P.zza De' Calderini, 2/2

Organizzato da:

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna Commissione «Imposte Dirette » e Il Gruppo 24 Ore

## LA PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA / LA DERIVAZIONE RAFFORZATA

- La lett. h del primo paragrafo dell'art.6 della **Direttiva 2013/34/UE**: *“la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione”.*

Il **16° “considerando”** della stessa **Direttiva** così recita: *“La presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti. Si dovrebbe tuttavia consentire agli Stati membri di esentare le imprese dall'obbligo di applicare tale principio.”*

- **Il D. Lgs. 139 del 2015** e le conseguenti modifiche del **codice civile** e del **D. Lgs. 127/1991**.

La **relazione illustrativa** a supporto del D. Lgs. 139/2015: *“il riferimento alla **sostanza** va riferito al **contratto o all'operazione**, piuttosto che alla voce dell'attivo del passivo del bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella **Direttiva**”.*

**Art. 2423-bis c.c.**

**Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:**

- 1) la **valutazione** delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella prospettiva della continuazione dell'attività;  
1-bis) **la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;**
- 2) si possono indicare esclusivamente gli utili **realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio;
- 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;  
(...omissis...)

## OIC 11 (bilancio d'esercizio, finalità e postulati, 2015): TUTTORA NON ANCORA MODIFICATO:

*"I principali postulati sono i seguenti:*

### **Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali**

*Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione in modo veritiero e corretto degli eventi di gestione si rende necessario determinare e comprendere **gli aspetti sostanziali** di ognuno di tali eventi e **non solo i suoi aspetti formali**. La **sostanza** rappresenta l'essenza economica dell'evento o del fatto, ossia la vera natura dello stesso. ....Per altri (**nda...contratti...**), la particolarità o complessità delle clausole richiede interpretazione per comprendere la vera essenza del contratto ed evitare conclusioni fuorvianti. In numerose situazioni vi è concordanza tra l'aspetto sostanziale e l'aspetto formale del contratto; in altre situazioni tale concordanza non si verifica.*

*A quest'ultimo riguardo, regole particolari concernono **le operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine in cui i proventi e gli oneri rinvenienti da tali operazioni, ivi compresa la differenza tra il prezzo a pronti e quello a termine, devono essere iscritti nel bilancio per la parte di competenza dell'esercizio**.*

*È questa una delle innovazioni apportate dal D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. Infatti con riferimento alle **operazioni di pronti contro termine**, il novellato art. 2424-bis, comma 5, comporta che **le attività rimangano iscritte come tali nello stato patrimoniale del venditore a "pronti", con conseguente iscrizione nel bilancio dell'acquirente a "pronti" del credito corrispondente**; mentre i relativi proventi ed oneri, comprensivi della differenza tra il prezzo a termine e il prezzo a pronti, devono essere iscritti, per competenza, nel conto economico (art. 2425-bis, terzo comma) in particolare nelle voci 16 e 17. Qualora invece, la natura dell'operazione non si configuri come un finanziamento (ad es. prestito di un bene strumentale), né il bene sia produttivo di proventi di natura finanziaria, la differenza tra i due prezzi va rilevata tra gli altri ricavi o gli oneri diversi di gestione (voci 5 e 14). In conseguenza di tale impostazione, gli ammontari ricevuti dal venditore a titolo di anticipazione, dovranno essere rilevati come entrate di cassa con relativa contropartita ad un conto di debito acceso tra le passività a favore dell'acquirente. **Per ciascuna operazione o fatto e comunque per ogni accadimento aziendale, è indispensabile conoscere la sostanza economica dello stesso qualunque sia la sua origine (contrattuale, legislativa ecc.)."***

## OIC 11: TUTTORA NON ANCORA MODIFICATO (segue):

Ad esempio, nel caso di **riporto**, i titoli oggetto del contratto devono essere rilevati nel bilancio del venditore in quanto l'operazione in base alla sostanza economica costituisce un finanziamento ed il passaggio di proprietà avviene per garantire il finanziamento (15).

Individuata la **sostanza economica** dell'operazione **bisogna altresì considerare gli aspetti formali (contrattuali e giuridici) per le eventuali limitazioni imposte dalla vigente legislazione. Infatti, vi sono situazioni nelle quali:**

a) **le norme civilistiche e/o fiscali relative a particolari fattispecie possono rendere opportuna una specifica contabilizzazione che differisce da quella basata sulla sostanza economica dell'operazione;**

b) **le norme civilistiche impongono la rilevazione dell'operazione in base agli aspetti formali ma non impediscono che la sostanza economica dell'operazione possa altrimenti essere riflessa contabilmente.**

Ad esempio, l'operazione di vendita («sale») e concomitante retrolocazione con una operazione di **leasing finanziario («lease back»)** costituisce da un punto di vista sostanziale un'operazione di **finanziamento**; in tal caso è necessario rilevare contabilmente la vendita in quanto il sottostante negozio giuridico non può essere ignorato, **rilevando, tuttavia, il differimento della plusvalenza che è accreditata a conto economico gradualmente, sulla durata del contratto di leasing (o sulla vita utile del cespite secondo le varie fattispecie), come è invece richiesto dalla metodologia del leasing finanziario.**

Quanto appena detto si applica anche ai casi di difformità di specifiche disposizioni di legge rispetto ai postulati di bilancio, **in quanto ai fini della informativa complementare le predette difformità sono da equiparare ai casi di contrasto tra aspetti sostanziali e formali.** Nelle situazioni di cui al precedente punto b), gli effetti dell'operazione vanno trattati secondo la sostanza economica e si devono fornire le necessarie informazioni nella nota integrativa (si veda il Principio contabile 12, Appendice 2).

## OIC 11: TUTTORA NON ANCORA MODIFICATO (segue):

### **“Competenza**

1. I **ricavi**, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;

2) **lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.**

**Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili.** Regole particolari riguardano la rilevazione del valore della produzione delle opere in corso di esecuzione, su ordinazione, che vengono misurate in base all’avanzamento dell’opera stessa.  
*omissis.*”

- **La vendita con obbligo di retrocessione (art. 2424 bis del c.c.)**

*“Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore”.*

### **L’elemento determinante del prezzo a termine**

*I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell’esercizio.*

- **La locazione finanziaria e la prevalenza – tuttora – della forma contrattuale sulla sostanza.**

**Le operazioni di vendita con retrolocazione (leaseback) (u.c. art. 2425 bis c.c.)**

*“ Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione” .*

Concessione alla prevalenza della sostanza sulla forma, che però conferma che per i soggetti per i quali non si applicano gli IAS, **prevale la forma sulla sostanza.**

Tuttora, per i soggetti non IAS /IFRS, le operazioni di leasing sono contabilizzate, per l’utilizzatore, in base all’approccio formalistico giuridico e non di prevalenza della sostanza sulla forma.”

## OIC 15 VERSIONE 2014 CREDITI

### RILEVAZIONE INIZIALE

20. Prescindendo dai casi particolari, i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni o prestazione di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano **entrambe** le seguenti condizioni:

- **il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;**
- **lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. In caso di vendita di beni tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o consegna dei beni mobili, mentre per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (immobili e beni mobili) dalla data della stipulazione del contratto di compravendita. In caso di prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quanto il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.**

## OIC 15 VERSIONE 2016 CREDITI (come sono cambiate le cose)

### RILEVAZIONE INIZIALE

Requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti

29. I crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il processo produttivo dei beni è stato completato; e
- **si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.** Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente:

(a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;

(b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;

(c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, **l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà.**

I crediti originati da ricavi **per prestazioni di servizi** sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata.

30. I crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste "titolo" al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società.

31. I crediti incassabili con un'attività diversa dalle disponibilità liquide sono valutati al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività.

## OIC 13 2016 RIMANENZE

### RILEVAZIONE INIZIALE

#### Considerazioni generali

16. I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene **il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito.**

17. Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite.

18. Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, **prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici.**

## OIC 16 Immobilizzazioni materiali

### RILEVAZIONE INIZIALE

#### Considerazioni generali

31. Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene **il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.**

Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà.

Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, **prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici.**

*Nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali."*

## NEGLI IAS, LO SCENARIO STA PER CAMBIARE, COL *TRAMONTO* DEL CRITERIO DEL PASSAGGIO DEI RISCHI E DEI BENEFICI E LA TRANSIZIONE DALLO IAS 18 ALL'IFRS 15

Gli impatti contabili e di bilancio dei ricavi da contratti con clienti in ambito IAS/IFRS

Oggi il riconoscimento dei ricavi è basato su due elementi:

- 1) l'identificazione del momento di **passaggio dei rischi e dei benefici** (IAS 18);
- 2) la **valutazione dell'entità del lavoro** già svolto in relazione all'impegno complessivo richiesto per il completamento di un progetto (IAS 11),

**Dal 2018, l'IFRS 15 propone un singolo modello, basato sull'analisi del contratto che disciplina la transazione con il cliente, con individuazione delle singole obbligazioni di adempimento previste dal contratto.**

Ciascuna obbligazione contrattuale è identificata, separata, misurata e riconosciuta in un timing definito, secondo le regole generali del riconoscimento dei ricavi. Il nuovo modello prevede cinque fasi:

- 1) l'individuazione e l'analisi approfondita del contratto con il cliente **per identificare la tipologia di ricavo**;
- 2) l'identificazione delle **specifiche obbligazioni di adempimento** derivanti dal contratto;
- 3) la **determinazione del "prezzo della transazione"**, considerando tutti gli adempimenti richiesti dal contratto;
- 4) l'**allocazione del prezzo della transazione** in base all'individuazione degli elementi acquisiti;
- 5) l'**iscrizione del ricavo solo nel momento in cui sono state soddisfatte le singole obbligazioni di adempimento previste dal contratto.**



## LA CLAUSOLA DI INVARIANZA FINANZIARIA DI CUI ALL'ART.11 DEL D. LGS. N.139 DEL 2015:

***“Dall’attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.”***

Da qui, le due strade possibili per le conseguenze fiscali delle novità di bilancio per i soggetti OIC compliant:

- i) Il c.d. “doppio binario” (“prevalenza della sostanza sulla forma” solo ai fini contabili versus approccio giuridico-formale ai fini impositivi)
- ii) La *derivazione rafforzata*, (teoricamente) alla stregua dei soggetti IAS *compliant*

**L’Agenzia delle Entrate**, nell’incontro con la stampa specializzata il **2 febbraio 2017**, si esprime per il “doppio binario”, in assenza di norma derogatrice espressa.

Ciò significa che per l’ADE, successivamente alla data di chiusura del periodo di imposta 2016, i **contribuenti avrebbero vista confermata la disciplina fiscale sulla quale avevano fatto legittimo affidamento.**

**INVECE:**

Con la conversione in legge del D.L. n. 244 del 30 dicembre 2016, e quindi **con la legge 27 febbraio 2017, n. 19**, viene approvato l’art. 13-bis, che, fra l’altro, introduce, anche in ambito OIC Compliant, **il principio di “derivazione rafforzata”.**

La **‘rubrica’ dell’articolo 13 bis** è una chiave di lettura? E’ di fatto una delimitazione dell’ambito applicativo del principio di correlazione solo ai principi OIC emendati?

**“Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015”**

**L'art. 13 bis del D.L. 244/2016** prevede, fra l'altro, la modifica **dell'art. 83 TUIR**; modificato il primo comma ed aggiunto un comma 1-bis:

1. *Il reddito complessivo è determinato 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 successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. **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, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.***

*1 bis Ai fini del comma 1, **ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.***

- La difficile individuazione delle norme (dei D.M....) “compatibili” coi principi OIC

## LA RELAZIONE TECNICA ALLA LEGGE DI CONVERSIONE DEL DL 244/2016 COSÌ HA SPECIFICATO (E QUINDI, FORSE LIMITATO L'AMBITO APPLICATIVO...):

*“...conseguenza dell'estensione del principio di **derivazione rafforzata anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC** è il riconoscimento fiscale delle rappresentazioni in bilancio fondate sul principio di rilevanza della sostanza sulla forma. **Pertanto** trova riconoscimento il nuovo trattamento contabile delle **operazioni di acquisto e cessione di azioni proprie** ...inoltre assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile fiscale la **valutazione dei crediti, titoli e debiti al costo ammortizzato**...Viene riconosciuta, altresì la rilevazione in bilancio dei **derivati ed incorporati**”.*

**Micro imprese:** La *derivazione rafforzata* **non** si applica alle c.d. micro imprese: **ex art. 2435 ter:**

*(Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.”)*

Le conseguenze *surreali* per le micro imprese holding di partecipazione, con rilevanti valori di attività, ma con dividendi che non consentono di superare i parametri e con dipendenti di numero inferiore alle 5 unità.

## IL RIFERIMENTO DEL NUOVO COMMA 1 BIS DELL'ART. 83 DEL TUIR È DA INTENDERSI AL D.M. 1° APRILE 2009, N. 48 ED AL D.M. 8 GIUGNO 2011.

Tali decreti erano e sono di coordinamento fra gli IAS / IFRS e la normativa fiscale.

Con l'introduzione dell'art. 13 bis del D.L. 244/2016, " **tali decreti** si applicano anche in ambito "OIC compliant", **per quanto compatibili**.

Possibili incongruenze per i soggetti che possono redigere il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435 bis c.c. (...nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi, mancato superamento di due dei seguenti limiti: attivo, 4,4 mln; ricavi, 8,8 mln; 50 dipendenti) :

- ✓ Hanno la **facoltà** di scegliere se redigere il bilancio in forma abbreviata o "estesa"
- ✓ Se scelgono di redigerlo in forma abbreviata, hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo d'acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale
- ✓ **Da ciò sembra derivarne che tali soggetti, esercitata questa doppia facoltà, abbiano la possibilità di farne derivare il regime fiscale conseguente e quindi, di sceglierlo.**

In teoria, le micro-imprese di cui all'art. 2435ter c.c. sono comprese fra i soggetti comunque al di sotto dei parametri previsti per il bilancio in forma abbreviata, ma non hanno possibilità di scelta fiscale, vista la chiara esclusione prevista nei commi 1 e 1bis dell'art. 83 del TUIR.

**Per la valutazione dei derivati, nessuno scampo per i soggetti diversi dalle micro imprese: applicazione obbligatoria della nuova disciplina valutativa.**

## COSA SI INTENDE PER CRITERI DI:

- I. *qualificazione,*
- II. *classificazione*
- III. *ed imputazione a bilanci*

Le chiavi di lettura (per quanto compatibili), recate dalla **Circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011** (allora emanata per i soli IAS):

- **Qualificazione**

*“Il fenomeno della **“qualificazione”** attiene essenzialmente **all’esatta individuazione dell’operazione aziendale posta in essere e**, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano strettamente giuridico.*

*La “qualificazione” delle operazioni aziendali discende, pertanto, **dall’interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici da cui esse derivano**; più in particolare, essa consente di individuare il **“modello” giuridico-negoziale** cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina (in tal senso, un’operazione si qualifica, ad esempio, come vendita piuttosto che come locazione ovvero come finanziamento piuttosto che come conferimento di capitale, e via discorrendo)”.*

- **Classificazione**

*“Atteso che, secondo quanto descritto in precedenza, le qualificazioni attengono alla “sostanziale” individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le “classificazioni”, invece, costituiscono il passo successivo: infatti, una volta individuato il “modello” giuridico-negoziale di riferimento - e una volta chiarito se l’operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale - occorre definirne gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali).*

*Sotto il profilo reddituale, si tratta in sintesi di individuare la specifica tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione IAS compliant. Così, riprendendo gli esempi di cui al precedente paragrafo:*

*\* **nell’acquisto di un bene con pagamento differito**, il costo sostenuto - che secondo l’impostazione contabile nazionale sarebbe interamente riferibile all’acquisto del bene stesso - si “classifica” in parte come interesse passivo relativo al finanziamento insito nell’operazione di acquisto con pagamento differito;*

*\* **nella vendita con opzione di riacquisto**, i componenti (positivi) di reddito - che nel “mondo” giuridico-formale rappresenterebbero ricavi di vendita del bene (per l’intero corrispettivo contrattuale) - sono classificati come interessi attivi ovvero canoni (attivi) di locazione relativi all’operazione così come qualificata in conformità agli IAS/IFRS.*

*È evidente, pertanto, come il “**fenomeno classificatorio**” non sia scindibile dal “**fenomeno qualificatorio**”, anzi ne costituisce una naturale conseguenza e deve, in linea di principio, risultare coerente con il primo; ne deriva che un’operazione diversamente qualificata rispetto alla rappresentazione giuridico-formale genera, in linea generale, una conseguente diversa classificazione.”*

- **Imputazione a bilancio**

***“Il fenomeno delle “imputazioni temporali” attiene alla corretta individuazione del periodo d’imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.***

*Giova segnalare che gli IAS/IFRS, sempre nel rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, danno rilievo ad un criterio di competenza basato sulla “**maturazione economica**” dei componenti reddituali (generalmente individuabile nel momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall’impresa ed in cui sarà possibile valutarne l’entità in modo attendibile, nonché quando anche i relativi costi sono attendibilmente determinabili) e non più sulla “**maturazione giuridica**” degli stessi, alla quale era invece improntata, anche per i soggetti IAS adopter, la previgente impostazione del TUIR”.*

## LA VALENZA DELL'ART.2, COMMA 1, DEL D.M. 48/2009:

la **disapplicazione** dei pilastri della rappresentazione giuridico formale :

Art. 2 DM 48/2009

1. *Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS (...e OIC, diversi dalle micro-imprese) assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS (...e OIC...). Conseguentemente, **devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.***

2...omissis.

**Comma 1 dell'art. 109 TUIR:**

- competenza
- certezza
- oggettiva determinabilità

**Vengono disapplicate le regole basate sulla interpretazione giuridico formale.**

2. *Ai fini della determinazione dell'esercizio di **competenza**:*

- a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, **ovvero, se diversa e successiva**, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;*
- b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;*
- c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli similari la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.*



- **Il caso delle vendite di beni merce con pagamento dilazionato dopo i dodici mesi:** caso evidente che una diversa qualificazione e/o classificazione può comportare una diversa imputazione temporale.
- **L'interpretazione dell'ADE sul trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate in operazioni di lease back (Circolare n. 38/2010):** le plusvalenze "frazionate" civilisticamente per effetto di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 2425 bis non hanno (per l'ADE) lo stesso trattamento in chiave fiscale, permanendo l'imputazione della plusvalenza o integralmente al periodo di realizzazione della stessa, oppure frazionatamente, ma per effetto della norma fiscale (art. 86, 4° c, TUIR).  
**Con la derivazione rafforzata le cose cambiano?**
- Il tema della **vendita dei beni con garanzia:** la sentenza della **Cassazione**, n. 3484 del 14/2/2014. Ammessa la correlazione anticipata a ricavo, di costo sostenuto in esercizi successivi. La valenza dei principi di certezza ed oggettiva determinabilità. Impossibilità ad equiparare le conclusioni nei diversi ambiti, IAS ed OIC.

Per gli **OIC**, applicazione del principio **OIC 31 (Fondi per rischi ed oneri – TFR)**, nella parte relativa ai "Fondi per garanzie prodotti" (paragrafi da 19 a 22). **Permane comunque il 3° comma dell'art. 2424 bis del c.c.:**

*"Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati **soltanto** a coprire perdite o debiti di natura determinata, **di esistenza certa o probabile**, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza".*

**La limitazione di cui al 4° comma dell'art. 107 TUIR:**

*"Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo".*

Le enormi differenziazioni rispetto ai casi di:

- I. **ritombamento cave** (Corte di Cassazione, nella sentenza 16349 del 17 luglio 2014: la Corte di Cassazione ha negato la deducibilità dei costi sostenuti **successivamente** alla produzione dei ricavi)
- II. **discariche: risoluzioni Min. Finanze 9/1940 del 1991 e 52/1998:** *"Nel caso di specie rappresentato dall'istante, i costi relativi alla chiusura, bonifica, monitoraggio e manutenzione delle discariche autorizzate, sempre che, come sopra rilevato, rispondano ad adempimenti specificamente e dettagliatamente previsti, **hanno il carattere della certezza, in quanto discendono da precise clausole contrattuali e costituiscono altresì costi necessari e inerenti alla produzione dei relativi ricavi.**"*

- Con la disapplicazione della lettera a) del 2° comma dell'art. 109 TUIR (...*o se diversa e successiva...*), si possono avere effetti retroattivi rispetto alla rappresentazione giuridico-formale?  
Possibili effetti retroattivi, se rischi e benefici passano in data 1° gennaio 2017, rispetto ad una transazione formalizzata al 1° luglio 2017?

**L'esito delle cause, in data successiva a quella di chiusura di bilancio, ma antecedente rispetto a quella di formazione del bilancio. (OIC 29 e 31; nn. 2 e 4 dell'art. 2423 bis c.c.)**

OIC 29: «**Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**

« Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne sono esempi:

-La definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio, per un importo diverso da quello prevedibile a tale data. »

-Come disciplinare gli effetti di una sentenza definitiva nel febbraio del 2017, rispetto ad una causa che poneva un rischio al 31/12/2016?

**Cambiano le cose, col venir meno della certezza ed oggettiva determinabilità?**

**Esempio:**

Fondo rischi con accantonamento indeducibile già operato al 31/12/2015 per € 100; sentenza definitiva nel febbraio 2017.

primo caso: sentenza definitiva con soccombenza per 120

secondo caso: sentenza definitiva con soccombenza per 80

terzo caso: sentenza definitiva con vittoria piena e ottenimento di una *riconvenzionale* per 40.

## L'AMBITO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA "ALLARGATO"

Per i soggetti OIC (diversi dalle micro imprese), il principio di derivazione rafforzata e quindi anche la disapplicazione dei primi due commi dell'art. 109 TUIR, è da intendersi generalizzata a tutti i principi contabili, oppure riguarda solo i nuovi OIC, emendati nel 2016?

Argomenti a favore e contro la limitata applicazione ai nuovi OIC.

A favore della limitata applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, sta anche il riferimento al **regime transitorio** per la **FTA rilevante ai fini fiscali** (comma 7 dell'art. 13bis: "*nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili di cui all'art. 9bis...etc.*" aggiornati col D. Lgs. 139/2015....)

• I punti fermi del TUIR:

Rimangono ferme le regole che attengono i criteri di valutazione o pongono dei limiti quantitativi

Art. 2, comma 2 DM 48/2009

1. (...omissis...)
2. Anche ai soggetti IAS (e quindi, anche OIC), fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono **limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento.** Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS. Resta, altresì, ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 109, commi 3, con riferimento ai componenti da imputarsi al conto economico ovvero a patrimonio, e 4, lettera b), ultimo periodo, del testo unico.

## ESEMPI DI NORME *INTOCCABILI* DALLA PREVALENZA DI SOSTANZA SU FORMA:

- **Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o ne dispongono la ripartizione in più periodi d'imposta**
  - i. Limitazioni alle spese per prestazioni di lavoro
  - ii. Interessi passivi / ROL
  - iii. Indeducibilità di talune imposte
  - iv. Oneri di utilità sociale
  - v. Talune minus e sopravvenienza passive
  - vi. Ammortamenti nei limiti previsti, spese di manutenzione
  - vii. Limiti per valutazioni ed accantonamenti
  - viii. Spese di rappresentanza
  - ix. Ammortamento avviamento
  - x. Etc.
- **Esclusioni totali o parziali dalla formazione del reddito imponibile o ripartizione in più periodi d'imposta**
  - I. Plus da PEX
  - II. Redditi esenti
  - III. Redditi esclusi
  - IV. Tassazione frazionata di plusvalenze
- **Sfasamento cassa / competenza**
  - I. Dividendi
  - II. Compensi amministratori
  - III. Interessi di mora
  - IV. Remunerazione percepita nei contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale.

## COSÌ SI ESPRESSE LE RELAZIONE ILLUSTRATIVA AL DM 1/4/2009, N. 48:

*“Si è ritenuto opportuno precisare che la prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale ... nel sistema degli IAS (... e ora, anche OIC) non è l’espressione di un criterio di valutazione, ma una rappresentazione di tipo qualitativo, un’esposizione, cioè, che tiene conto della attualizzazione dei flussi finanziari sulla base del tasso d’interesse effettivo (ovvero di mercato, se divergente) e, pertanto, deve essere accettata come tale – come qualificazione – anche ai fini fiscali.”*

**La disciplina ex art 106 TUIR attiene invece le successive valutazioni.**

### **In base a quanto previsto dal 3° comma dell’art.3 del DM 48/2009:**

3. Fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS eventualmente applicati, il regime fiscale è individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni nei seguenti casi:

- a) quando oggetto delle operazioni di cui sopra siano i titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del testo unico, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio;
- oppure
- b) quando si tratti di individuare il soggetto cui spetta l'attribuzione di **ritenute** o di **crediti d'imposta**.”

### **Il tema della decorrenza delle nuove norme.**

**Quanto vale l’art. 11 delle preleggi?”** La legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo”

### **Quanto vale l’art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) ?**

- 1. Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2 ( *inserimento...2. L’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.*), **le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.****

*Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta **successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.*

2. (...omissis...)

## QUANDO TALI PRINCIPI INVECE VALGONO... **DETRAZIONE IVA: PERCHÉ LA MODIFICA DEL D.L. 50/2017 VALE SOLO SULLE FATTURE EMESSE E RICEVUTE NEL 2017?**

Riporto di seguito la parte (testuale) dell'audizione della Direttrice dell'Agenzia delle Entrate Rossella Orlandi, in cui si spiega perché la modifica all'esercizio al diritto alla detrazione dell'IVA non può che partire dal 2017.

*“Non è stata prevista una **disciplina transitoria** da applicarsi alle fatture ricevute nel vigore della norma precedente e non ancora registrate. Tale mancanza, secondo alcuni autori, potrebbe comportare, in particolare, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle fatture degli anni 2015 e 2016 non annotate nel registro acquisti, per il quale il termine più breve di registrazione fissato dal nuovo articolo 25 sarebbe ormai decorso*

*Tale problematica può, tuttavia, essere superata applicando il principio generale che governa il succedersi nel tempo delle norme giuridiche, secondo cui la legge dispone solo per l'avvenire (art. 11 delle preleggi). L'irretroattività delle leggi tributarie è, inoltre, sancita dall'art. 3, comma 1, dello Statuto del contribuente.* Ciò comporta che le nuove regole sulla detrazione dell'imposta e, quindi, sui termini di registrazione delle fatture di acquisto, si applicano solo alle fatture emesse e ricevute nel 2017, anno in cui entra in vigore la nuova normativa, non anche alle fatture ricevute e non registrate negli anni precedenti, laddove non siano ancora spirati i termini per la detrazione dell'imposta previsti dagli articoli 19 e 25 del DPR n. 633 del 1972 nel testo in vigore prima della modifica.”

Nel caso che ci occupa, abbiamo una disciplina transitoria, che però incide su un periodo d'imposta già chiuso....

**....andando ad incidere su comportamenti adottati in buona fede nel periodo d'imposta precedente!**

## LE RETTIFICHE FISCALI DA PARTE DELL'A.D.E., SULLA BASE DI PREVIL CONTESTAZIONI CONNESSE ALLA CORRETTA APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI:

### 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 “*sono considerati ricavi i corrispettivi...beni ... alla cui produzione o al 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 1 dell'art. 85, 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, sino al 31/12/2015, l'applicabilità dell'art. 37-bis D.p.r. 600/1973, poi abrogato, e sostituito dall'art. 10 bis della Legge 212/2000, che non indica espressamente disconoscimenti contabili. Da rammentare la presunzione prevista dal 2° c. dell'art. 2424 bis, c.c.

Maggiore ambito discrezionale per l'A.F. sembra 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 utilizzati.
- 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 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

### 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**. Ora, espressamente applicabili solo per le micro imprese.

### 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".

## L'EVOLUZIONE 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?

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). Ora, tale principio vale anche per i soggetti *OIC compliant*, diversi dalle *micro imprese*.

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 generale con potenziale assolutamente deflagrante (**ambito IAS ed ora forse anche in ambito 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.*”

## DAL 2008 IN AVANTI PER I SOGGETTI IAS (E DAL 2016 PER I SOGGETTI OIC)

- 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** rispetto a norme del TUIR eventualmente incompatibili.
- 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 avute.

Nella **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28/2/2011, relativamente ai soggetti IAS compliant**, sono affermati **due principi monitori (forse ora applicabili anche per i soggetti OIC compliant)**:

• ***“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.***”

## DAL 2008 IN AVANTI PER I SOGGETTI IAS (E DAL 2016 PER I SOGGETTI OIC)

- La predominanza dei principi di **qualificazione, classificazione ed imputazione temporale:**

**L'estensione ai soggetti OIC compliant (diversi dalle micro imprese), del principio di derivazione degli strumenti finanziari derivati, di cui al comma 3bis del (riformato) art. 112 TUIR:**

*3-bis. In deroga al comma 3, 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, **e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, i componenti negativi imputati al conto economico in base alla **corretta applicazione di tali principi assumono rilievo anche ai fini fiscali*****

## 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, 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 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'abrogato 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

Quid iuris con l'art. 10 bis della Legge 212/2000?

*“Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”:*

- la norma fa riferimento ad **“operazioni”**
- disciplina applicabile solo in assenza di altre norme specifiche anti elusive **(per le quali non si applicano le tutele dei punti che seguono)**
- l'accertamento deve essere necessariamente preceduto da una richiesta di chiarimenti
- tutele particolari in tema di riscossioni provvisorie
- non applicazione di sanzioni penali

**Circolare n. 7/ 2011 su fiscalità IAS:**

*Come rilevato anche dalla **relazione di accompagnamento al regolamento IAS**, il fine del comma 2 dell'articolo 3 è quello di non imporre una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti d una medesima relazione negoziale e, dunque, un monitoraggio della controparte difficilmente attuabile, **ma non può essere quello della legittimazione indiscriminata delle operazioni in esame anche nel caso in cui da queste derivi il conseguimento di indebiti vantaggi fiscali**, ipotesi in cui resta impregiudicata l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria “in relazione alle norme di contrasto di **aspetti elusivi** comprese nel TUIR o altre specifiche normative” (cfr. Parere del Consiglio di Stato del 19 gennaio 2009, n. 4422/2008).*

## 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 (sino alla sua abrogazione) 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.

## 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*.**

(...più complicato invocarla con l'art. 10 bis della legge 212/2000...)

*Queste slides sono frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegnano in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna.*

*Allo stesso modo, non costituiscono parere professionale.*

*Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi, errori ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la cortesia di segnalarmeli.*

*E.A.*

*Grazie per la cortese attenzione*