

ARIENTI-ABRUZZESE

CONSULENZA TRIBUTARIA E LEGALE

www.arianti-abruzzese.it

Convegno: Bilancio 2014 e nuovi OIC: spunti e considerazioni di natura contabile e fiscale

Venerdì 6 marzo 2015 Ore 15 presso

Sala Conferenze Marco Biagi, Piazza De' Calderini, 2/2 Bologna

Organizzato congiuntamente dalle Commissioni di Studio:

"Imposte dirette" e "Revisione legale dei bilanci e principi contabili" dell'ODCEC di Bologna

Bologna, 6 marzo 2015

Relazione a cura di Emilio Abruzzese

Interdipendenza fra bilancio e normativa fiscale e disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle rappresentazioni di bilancio

(ovvero: la difficile coesistenza e compatibilità dell'esigenza di certezza del diritto con quella di tutela delle ragioni dell'Erario)

1) Premesse

Non è facile approcciarsi ai temi oggetto della presente relazione con equanimità e, nei limiti del possibile, distacco. Ciò nonostante, si cercherà di affrontare il più possibile sistematicamente l'argomento, cercando di contemperare le esigenze di certezza del diritto e di affidabilità delle decisioni aziendali con la legittima necessità dell'Amministrazione Finanziaria a che le scelte contabili o imprenditoriali, ovvero ancora la raffigurazione contabile di una scelta imprenditoriale non siano state adottate per fini che trascendono correttezza e buona fede, poiché errate o

VIA DEGLI AGRESTI N.6 – 40123 BOLOGNA – ITALIA – tel. +39-051227399/+39-051270529 – fax +39-051228814

Interdipendenza fra bilancio e normativa fiscale e disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle rappresentazioni di bilancio – relazione a cura di Emilio Abruzzese – Commissione IIDD dell'ODCEC di Bologna – Convegno del 6 marzo 2015

Convegno del 06.03.2015

strumentalmente volte ad ottenere vantaggi in termini di quantificazione delle imposte dovute.

L'approccio a questi temi è stato, per normativa, dottrina, giurisprudenza e per la stessa prassi amministrativa mutevole ed altalenante anche, ma non solo, in dipendenza di modifiche di sistema che hanno necessariamente portato a riconsiderare l'approccio ai temi trattati e alle conseguenti conclusioni.

Si ritiene che per meglio affrontare tale complesso argomento, si debba necessariamente scomporre l'analisi nei macro temi qui indicati:

- 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.

2) *La normativa sostanziale*

2.1) *Premesse*

In ambito IRES, il caposaldo fiscale del collegamento alle evidenze di bilancio è collocato all'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.

Tralasciando le ipotesi patologiche, di non rispondenza del bilancio ai dati fattuali, o le ipotesi inconferenti di mancato rispetto delle norme specifiche che regolano le variazioni in aumento o in diminuzione, va sottolineato altresì che normalmente

Convegno del 06.03.2015

esula dal tema che si vuole qui approfondire anche 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, ed a maggior ragione il requisito dell'inerenza.**

Contestare la deducibilità di un costo, poiché in difetto di competenza, non presuppone **necessariamente** un disconoscimento civilistico, perché è la stessa norma fiscale, in aggiunta a quella civilistica, che ribadisce la necessità di corretta imputazione al giusto esercizio e secondo i criteri indicati dal TUIR.

Ciò, a meno che non vi sia difformità di vedute, ad esempio, sulla individuazione **della data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà**; il problema della verifica della **ultimazione delle prestazioni di servizi**, requisito di chiara matrice fiscale, già poco si coniuga con quel che qui si vuole approfondire.

2.2) *Le norme definibili come "auto-sufficienti"*

V'è infatti da osservare che per molte problematiche, la corretta rilevazione fiscale è direttamente dettata dalle norme del TUIR, a prescindere dal principio contabile di supporto (norme "auto-sufficienti").

Solo per fare alcuni esempi, senza pretesa di esaustività:

i) **La distinzione fra ricavi e plusvalenze**

In questo caso, quel che detta legge è il riferimento ai corrispettivi delle cessioni dei "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. Ciò che lascerebbe 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) e d) ed e) dello stesso comma, invece, **sembrerebbe prevalere** (per i soggetti ITA-GAAP) **la collocazione attribuita in bilancio**: "...costituiscono

Convegno del 06.03.2015

immobilizzazioni finanziarie se sono iscritti come tali nel bilancio." (3° comma art. 85 del TUIR).

Questo fa intendere che - in teoria - *quel che comanda **dovrebbe*** essere la scelta adottata dal redattore del bilancio salva l'applicabilità dell'art. 37-bis DPR 600/1973, di cui appresso.

Maggiore ambito discrezionale per l'A.F. sembra invece individuarsi nei confronti dei 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). **Il che fa presupporre che l'A.F. possa dire la sua nell'assumere se "lo scopo" della detenzione degli strumenti finanziari sia o meno quello della negoziazione.**

ii) **Le variazioni delle rimanenze**

Nel "mondo" delle rimanenze possono aversi **rettifiche di varia natura**, alcune delle quali devono necessariamente presupporre una contestazione dei principi contabili adottati, mentre altre presuppongono "solo" una ritenuta non corretta applicazione delle disposizioni contenute all'art. 92 del TUIR.

Appartiene alla **prima tipologia**, ad esempio, una valutazione del costo di beni prodotti, che ignori l'ammortamento dei beni strumentali.

Alla **seconda tipologia**, sempre a mo' di esempio, una rilevazione di giacenze iniziali discordante dal dato di esistenze finali dell'esercizio precedente (comma 7 art. 92 TUIR). Dello stesso tipo, una non riconosciuta svalutazione su *immobili merce*, poiché per l'A.F. non possibile per i beni la cui valutazione deve essere operata in base ai "costi specifici".¹

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

¹ Risoluzione n. 78/E del 12/11/2013.

Convegno del 06.03.2015

L'art. 92 TUIR prevede un obbligo di valutazione "...per un valore non inferiore a quello che risulta...". Considerato che le rivalutazioni sono irrilevanti solo se operate sui beni diversi da quelli destinati alla vendita, rimane invece più dubbio se l'A.F. possa legittimamente contestare valutazioni superiori a quelle desumibili da corretti principi contabili. In taluni casi di perdita fiscale, potrebbe infatti convenire al soggetto passivo di ridurla, poiché una maggiore valutazione avrebbe effetto al 100% nell'esercizio successivo, mentre ex art. 84 del TUIR, le perdite si possono compensare nei limiti dell'80% del reddito imponibile di periodo.

Sempre in tema di rimanenze, occorre avere a mente il comma 6 dell'art. 110 del TUIR, che impone a chi modifica totalmente o parzialmente un criterio di valutazione, così come adottato nei precedenti esercizi, di darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Questo obbligo 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 modifica del criterio valutativo adottato.²

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.

² **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597**

Art. 75 *Norme generali sulle valutazioni (primo comma)* "Il contribuente, quando le norme di questo Titolo consentono la scelta fra criteri diversi di valutazione o di impostazione contabile, deve attenersi ai criteri scelti anche nei successivi periodi d'imposta. Se intende modificarli in tutto o in parte deve darne comunicazione scritta all'ufficio delle imposte nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. La comunicazione ha effetto dal periodo d'imposta successivo, salvo opposizione motivata dell'ufficio mediante avviso notificato entro sei mesi dalla data in cui è pervenuta la comunicazione. Nello stesso termine l'ufficio può stabilire modalità da osservare per evitare che dal mutamento derivino sottrazioni di imponibile e per la sistemazione delle partite in sospeso."

Convegno del 06.03.2015

Col TUIR, si fece quindi un passo “liberale”, anche se non *tranchant*.³

iii) Ammortamento dei beni materiali

Ovviamente, appartiene alla tipologia di rettifiche che **non** presuppongono una previa contestazione della impostazione contabile adottata, per l'autosufficienza delle prescrizioni dell'art. 102, II° comma del TUIR, quella relativa ad ammortamenti eccedenti i coefficienti di cui al decreto del MEF.

Mentre sono più in un limbo, che presuppone una diversa classificazione del bene, **la ricomprensione di un bene in una categoria diversa da quella scelta dal redattore del bilancio.**

Presuppongono invece una previa, necessaria, quanto forzata contestazione del bilancio, i casi di rettifica dell'aliquota utilizzata nei limiti quantitativi di cui al decreto, di cui appresso si dirà più diffusamente.

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.

³ 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*”.

3) *L'evoluzione (in certi casi, involuzione?) della normativa "sostanziale"*

Appiattare il riferimento al risultato d'esercizio, **così come "risultante dal conto economico..."**, assumendo che le rettifiche da operarsi possano essere solo in chiave di corretta applicazione del TUIR, salvo legittimare le rettifiche stesse solo nell'ambito delle consentite procedure di accertamento, sarebbe però fuorviante.

Infatti, la questione principale consiste in cosa si debba intendere per **"risultante"**:

- 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).

Prima di tornare in ambito IAS, è bene ripercorrere ciò che è accaduto sostanzialmente nei periodi:

- ante 2004
- dal 2004 al 2007 compresi
- dal 2008 in avanti

3.1) *Ante 2004*

Prima del 2004, si sono vissuti anni nel corso dei quali le interrelazioni, o meglio le interferenze fra bilancio civile e determinazione delle imposte, sono state molte e perniciose, tanto che lo stesso schema di conto economico, addirittura sino al 1994, comprendeva ancora le voci per:

"24) rettifiche di valore operate esclusiva,mente in applicazione di norme tributarie;

Convegno del 06.03.2015

25) accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie;⁴

Con l'abrogazione di detti numeri, fu però contestualmente introdotto⁵ 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 vigente⁶ 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”.*

Sostanzialmente, si cercava di uscire, con qualche compromesso, da un vicolo cieco, dato dalla dovuta imputazione a conto economico dei costi⁷, con la necessità di chiarezza civilistica di evidenziare le rettifiche di valore e gli accantonamenti imposti da mere esigenze fiscali.

Si era in pieno contesto di c.d. *“doppio binario”*, civilistico-fiscale, con le contaminazioni date dalla fiscalità alla (presunta) purezza delle valutazioni civilistiche.

3.2) Dal 2004 al 2007 compresi

Dal 2004 *parte* un radicale 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**

⁴ Tali numeri furono abrogati con l'art. 2-bis, comma 1, D.L. 29/6/1994, n. 416.

⁵ Con lo stesso articolo di cui alla norma che precede.

⁶ Tale comma fu aggiunto dall'art. 2 bis, comma 2, D.L. 29/6/1994, n. 416, conv. In L. 8/8/1994, n. 503.

⁷ Salve le deroghe previste dalle lettere a) e b) del 4° comma dell'art. (ora) 109 TUIR (ex art. 75 sino al 2003).

Convegno del 06.03.2015

riferimento a rettifiche di valore ed accantonamenti meramente fiscali e non giustificati civilisticamente.

Ciò, in ottemperanza della legge delega per la riforma del diritto societario⁸, 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”*.⁹

Ma una volta eliminate queste interferenze, come si conciliavano le esigenze fiscali?

Il problema è stato risolto consentendo di operare, dal 2004, variazioni in diminuzione in apposito quadro EC, segnatamente soprattutto per tener conto di maggiori ammortamenti rispetto a quelli imputati a conto economico (i.e. **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.).

Tutto ciò, come detto, a decorrere dal 2004, come consentito da un inserimento alla lettera b) del comma 4 dell’art. 109 del TUIR.¹⁰

⁸ Art. 6, comma 1, lett. a) della legge 3/10/2001, n. 366

⁹ Tale disposizione era stata introdotta dal comma 2 dell’art. 2 bis; D.L. 29/6/1994, n. 416, conv. in L. 8/8/1994, n. 503.

¹⁰ *“Gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo e le differenze tra i canoni di locazione finanziaria di cui all’articolo 102, comma 7, e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati a conto economico sono deducibili se in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all’articolo 108, comma 1, e dei fondi. In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d’esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d’imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l’ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto [...] e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all’eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite*

Convegno del 06.03.2015

Questa rivoluzione copernicana ha portato a consentire che le due strade si potessero finalmente dividere, consentendo che gli spazi di manovra ammessi fiscalmente, non dovessero trovare una necessaria collocazione in un conto economico a quel punto inquinato da esigenze fiscali.

Di ciò tenuto conto, diveniva improbabile che nell'Amministrazione Finanziaria dovesse ingenerarsi la necessità di contestare la base civilistica per farne derivare recuperi a tassazione, salva particolare casistica.

3.3) Dal 2008 in avanti

Dal 2008, altro stravolgimento, per effetto della Finanziaria 2008 (legge 24/12/2007, n. 244). Si torna all'antico, eliminando le variazioni extracontabili da quadro EC.

Nel contempo, viene eliminata la principale fonte di variazioni, vale a dire il comma 3° dell'art. 102 del TUIR.¹¹

Viene infatti eliminato il 3° comma 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*

correlato agli importi dedotti. La parte delle riserve e degli utili di esercizio distribuiti che concorre a formare il reddito ai sensi del precedente periodo è aumentata delle imposte differite ad essa corrispondenti.

L'ammontare dell'eccedenza è ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti, che hanno concorso alla formazione del reddito. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.”

¹¹ L. 24 dicembre 2007, n. 244

Convegno del 06.03.2015

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 però anche 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 proprio a tale transizione.

Quindi, molto più che tornare all'antico, poiché le correlazioni fra bilancio e dichiarazioni dei redditi divengono sempre più strette, perché le svalutazioni dei crediti e gli ammortamenti, questi ultimi peraltro non più "anticipati" né "accelerati", presuppongono la necessaria (e corretta) imputazione a conto economico.

In ambito IAS *compliant*, la derivazione diviene **rafforzata**, in base alla modifica intervenuta sull'ultima parte **dell'art. 83 TUIR**¹², per effetto della quale per i soggetti IAS *compliant* "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".

Detta disposizione va letta in stretta 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).

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*

¹² Così come operata dal comma 58, lett. a), dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008)

Convegno del 06.03.2015

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.**"

In estrema sintesi, **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.**

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)¹³, che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi del comma 3-bis dello stesso articolo **imputati a conto economico in base alla corretta rilevazione di tali 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 ¹⁴, 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.¹⁵

¹³ Trattasi delle obbligazioni e dei titoli di massa diversi dai titoli partecipativi, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

¹⁴ Ciò che ovviamente porta con sé insito il principio che qualcuno possa contestarne la corretta applicazione.

¹⁵ Il comma 2 dell'art. 2 del Regolamento IAS dispone che: "2. Anche ai soggetti IAS, 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

Convegno del 06.03.2015

E' naturale che, nella misura in cui si afferma la predominanza dei principi di **qualificazione, classificazione ed imputazione temporale** rispetto a norme del TUIR eventualmente incompatibili, si affermano non solo diritti e doveri per i contribuenti IAS *compliant*, ma si introduce anche una potestà – per normativa sostanziale e non procedurale – per l'A.F. di contestarne la rispondenza.

Ma v'è di più: 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.

Non per nulla, nella **Circolare dell'Agencia 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."

In questi due passaggi vi sono due scenari completamente diversi, il primo legato alla normativa "sostanziale", il secondo a quella "procedurale".

Nel primo periodo della citata circolare l'Agencia afferma l'equivalenza fra la rettifica della rappresentazione contabile e quella del reddito imponibile.

In altri termini, si dichiara legittimata a rettificare in sede di accertamento, con le ordinarie procedure (che andremo ad esaminare) la rappresentazione contabile per farne discendere la rettifica reddituale.

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."

Interdipendenza fra bilancio e normativa fiscale e disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle rappresentazioni di bilancio – relazione a cura di Emilio Abruzzese – Commissione IIDD dell'ODCEC di Bologna – Convegno del 6 marzo 2015

Convegno del 06.03.2015

Da cui: la non conformità ai principi contabili è direttamente rettificabile.

Nel secondo periodo citato dalla circolare, v'è di più. Non si è qui in un contesto di non correttezza, bensì di consentita scelta discrezionalmente lasciata dagli IAS / IFRS a chi li deve applicare.

Mentre nel primo contesto non si può che convenire che un'errata applicazione degli IAS / IFRS non possa passare indenne, se ha sottratto materia imponibile, nel secondo, di contro, se effettivamente il contribuente ha effettuato una scelta comunque ammessa, pur'anche che abbia consentito di risparmiare imposte e, addirittura, anche solo per tale motivo, si fa fatica a comprendere in base a quale norma sostanziale o procedurale l'Agenzia possa rettificare, **a meno che non si possa ricadere nell'ambito applicativo di cui all'art. 37-bis, del DPR 600/1973, o negli immanenti principi costituzionali sulla base dei quali viene affermata la presunta elusione.**

Ma v'è ancora di più: pensiamo al caso in cui un soggetto IAS compliant si accorga di non aver correttamente "qualificato, o 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 sotto altri profili.

Altro forte riferimento alla corretta applicazione dei principi IAS è contenuto al comma 61 della legge Finanziaria 2008. Si tratta della c.d. "**clausola di salvaguardia**" a favore dei soggetti che avessero applicato il principio di "derivazione rafforzata" prima della Finanziaria 2008, 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".

Convegno del 06.03.2015

Questo excursus era necessario per ricordare il contesto nel quale si sono venuti a trovare contribuenti e Amministrazione Finanziaria, nella determinazione del reddito da assoggettare ad IRES sulla “prima base” di un risultato economico la cui sindacabilità si cerca qui di verificare.

In sostanza, sino al 2003 compreso, si è vissuta sostanzialmente una situazione di compromesso e di reciproca contaminazione, dove le ragioni di sindacabilità erano, per molte fattispecie, edulcorate da contaminazioni fiscali rese lecite nel bilancio.

Dal 2004 al 2007 molte delle cause di possibile opinabilità (da parte del Fisco) sono venute meno, per effetto della istituzione del quadro EC.

Dal 2008, la derivazione dal bilancio è sensibilmente aumentata, anche per i soggetti OIC *compliant* ma, all’ennesima potenza, per i soggetti IAS *compliant*, per i quali la derivazione dal bilancio è divenuta “rafforzata”, per i motivi sopra esposti.

4) 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.

Infatti, con la Finanziaria 2008 è stato abrogato l’art. 11-bis del D. Lgs. 446/1997¹⁶, 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. 446/1997¹⁷, ma venne contestualmente introdotto il comma 5 dell’art. 5 dello stesso Decreto nella formulazione che segue:

¹⁶ “I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Tuttavia, non si applicano le disposizioni degli articoli 56, comma 3, lettera a), 91, 96, 97, 98 e 109, commi 5, secondo periodo, e 6, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell’articolo 17, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Le erogazioni liberali, comprese quelle previste dall’articolo 100, comma 2, del predetto testo unico delle imposte sui redditi, non sono ammesse in deduzione. 2. Ai componenti indicati nel comma 1 vanno aggiunti i ricavi, le plusvalenze e gli altri componenti positivi di cui agli articoli 57, 58, comma 3, 85, comma 2, 86, comma 1, lettera c), e 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi”.

Convegno del 06.03.2015

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).**

Questa disposizione potrebbe essere letta però anche in un diverso modo.

Se per *“corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione”* è stato necessario introdurre una norma specifica legittimante eventuali rettifiche, viene da domandarsi in base a quale norma si possa 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** - sarebbero comunque salve le scelte operate dal contribuente, non definibili come errate bensì come disposte in un novero di scelte legittime.¹⁸

Anche in materia di IRAP, a maggior ragione si pongono gravi problemi interpretativi, ove il soggetto passivo si renda conto di avere operato delle qualificazioni, imputazioni temporali, o classificazioni non corrette.

A questo punto, bisogna distinguere fra le auto-rettifiche in pejus o in melius.

Se *in pejus* ed *in tempo* per la liquidazione dell’imposta e per la presentazione della dichiarazione, non dovrebbero porsi problemi sull’adeguamento senza sanzioni.

Così come pare possibile anche successivamente, compatibilmente coi tempi ed i costi previsti per il ravvedimento operoso.

¹⁷ 4. *“Indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione”.*

¹⁸ Per una diffusa trattazione della casistica dei casi controversi in materia di IRAP e derivazione da bilancio, si rinvia alla lettura dell’articolo di Pisoni e Bava sul Fisco n. 7 del 15 febbraio 2010, pag. 1-943: “Determinazione della base imponibile Irap dal bilancio e casi controversi”.

Convegno del 06.03.2015

Se *in melius*, per consentire una parità dei rapporti, teoricamente dovrebbe essere consentito liquidare il dovuto e presentare una dichiarazione che consenta di rettificare in tempo reale – ai fini IRAP – un conto economico che abbia classificato erroneamente una voce in danno del soggetto passivo.

Maggiori perplessità si pongono invece in caso di errata imputazione temporale.

Lo stesso dovrebbe valere per richieste di rettifiche *in melius* o nell'anno seguente o, successivamente, tramite la procedura di rimborso in contenzioso ex D. Lgs. 546/1992.

5) *Le norme "procedurali"*

Nella parte che precede, quindi, si è dato conto dell'evoluzione della normativa *sostanziale* di riferimento e quindi degli strumenti che potenzialmente può sfruttare l'Amministrazione Finanziaria per scardinare le impostazioni contabili adottate.

Veniamo ora ad esaminare le norme "procedurali".

Il primo contenitore di disposizioni, al riguardo, è ovviamente il D.P.R. 600/1973.

In una successiva graduazione di gravità delle procedure accertative, l'art. 39 del D.P.R. 600/1973 delinea le rettifiche relative ad:

i) Accertamento c.d. "analitico"

Per quel che qui interessa, 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*".

Ovviamente, senza qui dilungarsi, vi sono due opposte interpretazioni: l'una sostiene che la fattispecie riguardi le difformità rispetto al bilancio approvato. L'altra, che fa riferimento ad un bilancio redatto secondo corretti principi contabili.

ii) Accertamento c.d. "analitico-induttivo"

Convegno del 06.03.2015

La disposizione è quella contenuta alla lettera d) del 1° comma.¹⁹

Qui 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.

iii) Accertamento "induttivo"

Le situazioni patologiche legittimanti l'emissione di un accertamento "induttivo" di cui alla lettera d) del 2° comma²⁰, sembrano invece riguardare situazioni ben diverse da quella di mera contestazione del principio contabile; **vero è che una volta presa questa strada, ovviamente l'A.F. ha la necessità di ricostruire il giusto imponibile da un giusto risultato di bilancio.**

Pienamente attinente al tema qui in esame è la procedura di disconoscimento prevista 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;"**.

¹⁹ "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".

²⁰ "d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annote nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto;"

Convegno del 06.03.2015

La parte qui sopra sottolineata (i.e. le classificazioni di bilancio) 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.

La contestazione delle impostazioni di bilancio *ad usum* dell'imposizione, trova dei precedenti anche in altre imposte, quale quella - dalla pessima fama - 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.²¹

5) *Le principali aree critiche di contestazione*

Senza certo pretendere di evidenziare in maniera sistematica tutte le fattispecie nella quali si possono avere divergenze di vedute contabili con ricadute fiscali²², si passano di seguito in rassegna alcune aree critiche:

- 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,

²¹ *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.** È 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.

²² Escluse, si ribadisce, le rettifiche riferite a casi patologici di evasione o quelli dove sovengono norme auto-sufficienti in materia fiscale, quali quelle sulla competenza, etc.

Convegno del 06.03.2015

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.
- 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.

6) Il tema delle deduzioni forfetarie e dei limiti imposti dal TUIR

Un tema ricorrente di discussione concerne le **contestazioni su costi che già trovano per legge un limite nella deducibilità e/o deduzioni forfetarie.**

Il tema principe è quello degli **ammortamenti**. Una volta che il legislatore con l'art. 102 del TUIR pone un limite alla deduzione degli ammortamenti ancorato ad i coefficienti approvati con D.M., si riterrebbe di essere tranquilli in caso di ammortamento compreso in detti limiti.

Lo stesso dicasi per le **svalutazioni dei crediti**, operate nei limiti previsti dall'art. 106 del TUIR, oltretutto delle altre rettifiche di valore ed accantonamenti.

Come acutamente osservato in dottrina²³, 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.

In questo contesto, però si inserisce 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 della Legge Finanziaria 2008.

Infatti 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.²⁴

²³ "L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS", di Antonio Viotto, Rivista di Dir. Trib., 2009, pag. 205.

²⁴ "In materia di imposte sui redditi, avuto riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ed in particolare alla deduzione delle spese di ammortamento, al contribuente non può essere riconosciuta una piena

discrezionalità nel determinare, in sede di dichiarazione, le quote di ammortamento annuo dei beni, variandole di anno in anno.

L'ammortamento non può che uniformarsi al criterio di sistematicità posto dall'art. 2426 c.c., n. 2) sulla base di un piano di ammortamento che indichi il valore da ammortizzare (differenza tra costo dell'immobilizzazione e suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile), residua possibilità di utilizzazione e criteri di ripartizione del valore da ammortizzare, tendenzialmente costituiti da quello a quote costanti - che costituisce l'ordinario criterio di imputazione - o a quote decrescenti.

Ai criteri di valutazione dettati dall'art. 2426 su indicato, e quindi anche al n.2) che interessa la fattispecie in esame, dev'essere riconosciuto carattere inderogabile perché gli stessi garantiscono la funzione, propria del bilancio di trasparenza per assicurarne la leggibilità e la controllabilità da parte dei soci e dei terzi (Cass. 23976/2004 e Cass. 4874/2006).

Ed invero in difetto di disposizioni specifiche di segno diverso sono pur sempre le disposizioni civilistiche di redazione del bilancio a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali.

In contrario non vale addurre quanto disposto dall'art. 67 (attuale art. 102, comma 2) TUIR, che riconosce la deducibilità di quote di ammortamento, quali componenti negativi del reddito, nella misura indicata dall'apposita tabella redatta dal Ministero delle Finanze e consente al contribuente, il quale in determinati esercizi abbia dichiarato ammortamenti inferiori alla misura massima consentita, la possibilità di recuperare il mancato beneficio del maggior ammortamento in esercizi successivi, purchè non si superino i limiti ammessi per ciascuno di detti esercizi.

Tale previsione non libera peraltro l'imprenditore tenuto alla redazione del bilancio dall'obbligo di calcolare l'effettiva quota di ammortamento dei beni imputabile a ciascun esercizio, ai fini della corretta redazione del bilancio medesimo, secondo le disposizioni degli artt. 2423 c.c. e ss, (Cass. 1910/2007).

La norma dell'art. 67 (102) TUIR appare unicamente finalizzata a porre limiti alla facoltà del contribuente di recuperare quote di ammortamento che da un punto di vista fiscale egli sarebbe stato autorizzato a dedurre già nell'esercizio di competenza e del cui beneficio non si è avvalso, ma non può ritenersi idonea a fondare una deroga - che non può che essere espressa - al generale nesso di derivazione della determinazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico.

Non può dunque ritenersi che l'art. 67 (attuale art. 102, comma 2) TUIR stabilisca un criterio di determinazione dell'ammortamento per l'esercizio di competenza, dal punto di vista tributario, variabile e diverso da quanto il contribuente è tenuto a dichiarare in conformità alle norme civilistiche di redazione del bilancio.

Oltre al principio generale di chiarezza e verità del bilancio, espresso dall'art. 2423 c.c., viene in rilievo, come già evidenziato, la specifica disposizione dell'art. 2426 c.c., n. 2), secondo cui "il costo delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo dev'essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione.

I criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono dunque assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi onde eventuali modifiche dei criteri di ammortamento dei coefficienti applicati devono essere giustificate in forza di una valida ragione economica e specificamente motivate nella nota integrativa.

Orbene nel caso di specie la contribuente ha applicato nei periodi d'imposta antecedenti a quello in esame, ai propri beni strumentali, coefficienti di ammortamento pari al 50% di quelli stabiliti dalla normativa fiscale, mentre a far data dall'anno 1999 ha applicato ai medesimi beni i coefficienti stabiliti dalla medesima normativa in misura massima.

La variazione del criterio di imputazione, in contrasto, come già evidenziato, con il disposto dell'art. 2426 c.c. e con il principio di sistematicità ed uniformità dell'ammortamento ivi codificato, non risulta fondato su una valida ragione economica e non ha trovato alcuna giustificazione nella nota integrativa al bilancio.

L'utilizzo di aliquote di ammortamento ridotte soltanto per le prime annualità di utilizzo dei beni, non appare dunque conforme all'obbligo, che grava sull'imprenditore, di determinare, in modo tendenzialmente unitario, l'effettiva misura della quota di ammortamento dei beni imputabile a ciascun esercizio, in applicazione del più generale obbligo di verità e chiarezza della redazione del bilancio di esercizio.

Le quote di ammortamento non possono infatti essere determinate e variate in modo arbitrario dalla società, ma devono essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, in quanto l'art. 67 (adesso 102) TUIR non introduce una deroga alle disposizioni del codice civile in materia di redazione del bilancio, le quali sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali.

Di tale variazione della quota di ammortamento, come si è detto, la contribuente non ha fornito alcuna giustificazione in nota integrativa e tale omessa indicazione implica una violazione che non è meramente

Convegno del 06.03.2015

Si riporta in nota gran parte della sentenza, per l'importanza che può comportare come precedente.

formale, ma direttamente contraria all'obbligo di verità e chiarezza nella redazione del bilancio, e che non si esaurisce con la prima annualità in cui si determina la variazione, ma permane per tutte le annualità in cui si rilevi uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario.

La continuità (o costanza) di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è infatti uno dei cardini della determinazione dei risultati ed è condizione essenziale della comparabilità dei bilanci, come specificamente prescritto dall'art. 2423 bis c.c., n. 6) "principi di redazione del bilancio" in forza del quale "nella redazione del bilancio...i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvo "casi eccezionali", con la prescrizione che "la nota integrativa deve motivare la deroga ed indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico".

Da ciò discende che l'indicazione nei criteri di valutazione adottati e dei loro effetti, e la loro tendenziale uniformità, è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del bilancio, posto che il principio di chiarezza nella redazione del bilancio non è affatto subordinato a quello di correttezza e veridicità, ma è dotato di autonoma valenza, in una sistema di informazione che postula l'idoneità del bilancio a rendere effettivamente fruibili per i soci ed i terzi tutte le informazioni che la legge impone siano ad essi fornite (Cass. 4874/2006).

Il cambiamento dei criteri di valutazione e segnatamente del criterio di ripartizione dei valori da ammortizzare, deve dunque effettuarsi solo in casi eccezionali e tali deroghe, evidentemente fondate su eventi incidenti sulla residua possibilità di utilizzazione economica del bene, devono essere motivate nella nota integrativa, ai sensi dell'art. 2423 bis c.c., u.c..

L'obbligo della continuità di applicazione dei criteri di valutazione si pone dunque come un esplicito limite alla discrezionalità tecnica dei redattori al fine di consentire la ricostruzione della dinamica societaria attraverso la lettura comparatistica del bilancio di esercizio e della contabilità nella loro successione annuale ed eliminare l'utilizzo delle c.d. "politiche di bilancio" al fine di occultare gli effettivi risultati dell'esercizio, tramite un cambiamento artificioso dei criteri valutativi. In particolare non possono ritenersi casi eccezionali che legittimino il mutamento dei criteri valutativi e la deroga al principio di continuità, quelli legati ad eventuali esigenze della società in tema di ottimizzazione del carico fiscale sul reddito imponibile.

Da ciò discende che l'adozione, nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un cespite patrimoniale diverso da quello utilizzato negli esercizi precedenti, in violazione del principio di continuità dei valori contabili sancito dall'art. 2423 bis c.c. e senza che la nota integrativa rechi l'adeguata motivazione della deroga richiesta rende nullo il bilancio (Cass. 11091/2008).

Questa Corte, con orientamento cui si intende dare senz'altro continuità ha infatti convincentemente statuito che il bilancio di esercizio di una società di capitali, che violi i precetti di chiarezza e precisione dettati dall'art. 2423 c.c. e ss. è illecito, ed è quindi nulla la deliberazione assembleare con cui esso sia stato approvato, non soltanto quando la violazione della normativa in materia determini una divaricazione tra il risultato effettivo dell'esercizio e quello del quale il bilancio da invece contezza, ma anche in tutti i casi in cui dal bilancio stesso e dai relativi allegati non sia possibile desumere l'intera gamma delle informazioni che la legge vuole siano fornite per ciascuna delle singole poste iscritte (Cass. 4874/2006).

La sentenza della CTR, di contro, non si è attenuta ai principi come sopra affermati, ritenendo l'insindacabilità delle scelte aziendali di determinazione del risultato del bilancio di esercizio e la conseguente legittimità del mutamento della percentuale di ammortamento dei beni strumentali, ulteriormente precisando che l'omessa annotazione di detta variazione nella nota integrativa non inficiava correttezza e validità del bilancio, nè consentiva una ripresa a fini impositivi, omettendo del tutto di valutare la compatibilità di tale modalità di redazione del bilancio di esercizio con il principio di continuità dei valori contabili."

Convegno del 06.03.2015

7) Le c.d. "contestazioni postume"

Le contestazioni delle contabilizzazioni possono riguardare non solo quelle relative all'anno oggetto di accertamento, **ma anche contabilizzazioni di anni antecedenti**, financo definiti per decadenza dell'azione dell'Ufficio.

Al proposito, si rammenta 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.

Nella fattispecie, 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.

8) 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.

9) 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 bilancio²⁵ che punisce la mancata

²⁵ 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**

Convegno del 06.03.2015

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.

Quella del 5° comma dell'art. 9 è una formulazione strana, che letteralmente sanzionerebbe solo l'omesso giudizio e non un giudizio "infedele", cosa che ovviamente non avrebbe molto senso.

10) La prassi

Di prassi se n'è citata nella parte che precede.

Per capire come cambiano le cose, val la pena riportare quanto scrisse 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

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.

Interdipendenza fra bilancio e normativa fiscale e disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle rappresentazioni di bilancio – relazione a cura di Emilio Abruzzese – Commissione IIDDD dell'ODCEC di Bologna – Convegno del 6 marzo 2015

Convegno del 06.03.2015

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."

Anche 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 ²⁶, la G. di F. ritiene di risolvere la questione soprattutto in chiave antielusiva.

Bologna, 6 marzo 2015

Emilio Abruzzese

Precisazioni

Il presente elaborato è frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegna in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Allo stesso modo, non costituisce parere professionale. Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la bontà di leggere il presente elaborato ed eventualmente segnalarmeli.

E.A.

²⁶ Alla cui lettura si rimanda.
