

CORRIERE TRIBUTARIO

4 GIUGNO

2018

22

REDDITI D'IMPRESA

- Fatti che hanno luogo dopo la chiusura dell'esercizio
- Ricadute fiscali dell'IFRS 9

IVA

- E-fattura tra privati
- Operazioni intra-UE a catena

DICHIARAZIONI

Emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa

REATI TRIBUTARI

Principio di specialità

AGRICOLTURA

Regime del consolidato per le società agricole

ACCERTAMENTO

Dichiarazione di fallimento e accertamento ante tempus

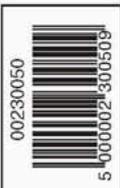
IMMOBILI

"Airbnb Tax"

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Deducibilità delle quote di ammortamento
- Split payment
- Detrazione IVA tardiva
- Correttivi degli studi di settore
- Aggregazioni aziendali under common control
- GDPR

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Il valore della consulenza parte dall'uso degli strumenti giusti

**BILANCIO, RATING
E RENDICONTO FINANZIARIO**
Strumenti evoluti di analisi
per valutare le performance
aziendali

IL NUOVO TOOL ONLINE PER:

- fornire un'analisi evoluta della situazione economico-finanziaria dell'azienda cliente partendo dal suo bilancio;
- suggerire soluzioni per migliorare le performance e affrontare eventuali crisi aziendali;
- elaborare il rating secondo i criteri più utilizzati dalle banche;
- riclassificare il bilancio e redigere il rendiconto finanziario, obbligatorio da quest'anno;
- migliorare l'efficienza lavorativa, usufruendo di elaborazioni automatiche.



Y20EZCL

scopri di più su
www.consulenzazienda.it



 Cerca il tuo consulente editoriale
su shop.wki.it/agenzie

 Scrivi a
info.commerciali@wki.it

 Chiama il numero 02/824761



UNA QUALITÀ CERTIFICATA - WOLTERS KLUWER Italia s.r.l. è certificata ISO 9001: 2008
per la progettazione e realizzazione di soluzioni e servizi editoriali digitali per professionisti, aziende ed enti pubblici.

Redditi d'impresa**Il principio di competenza per le imprese che applicano i "nuovi OIC"**

Per le imprese che applicano i "nuovi OIC", diverse dalle micro-imprese, i principi di certezza e determinabilità "usciti dalla porta" dell'art. 109 del T.U.I.R., non più applicabile nei loro riguardi, sono destinati a "rientrare dalla finestra" dei principi contabili, che stabiliscono il criterio di imputazione temporale dei componenti reddituali, in base al principio di derivazione "rafforzata". È questa la conclusione cui è possibile pervenire dopo la pubblicazione della bozza di risposta dell'OIC ad un quesito riguardante l'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione degli stessi valori.

di Gianfranco Ferranti

1691**IFRS 9: ricadute fiscali in sede di prima adozione e "a regime"**

Il D.M. 10 gennaio 2018 ("Decreto IFRS 9") coordina le nuove regole contabili previste dall'IFRS 9 con le norme che disciplinano la determinazione della base imponibile IRES e IRAP dei soggetti IAS adopter. Il regime prescelto in sede di prima adozione dell'IFRS 9, segue il regime di "realizzo interno" già previsto dal Decreto IAS/IFRS del 2011, lasciando aperti alcuni dubbi interpretativi di non facile soluzione. È opportuno quindi analizzare alcuni effetti derivanti dall'operatività c.d. a regime, nonché in sede di prima adozione.

di Giovanni Barbagelata e Calogero Vecchio

1699**IVA****L'e-fattura tra privati parte nel rispetto dello Statuto del contribuente**

Il 30 aprile 2018 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito il Provvedimento n. 89757 contenente le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche, con allegate le Specifiche tecniche per la loro trasmissione attraverso il Sistema di Interscambio (SdI). In pari data, l'Agenzia ha pubblicato la circolare n. 8/E/2018, contenente i primi chiarimenti per la fatturazione elettronica delle operazioni (cessioni di carburanti e servizi eseguiti in subappalto verso la Pubblica amministrazione) per le quali l'obbligo è stato anticipato dal legislatore della Legge di bilancio 2018 al 1° luglio 2018, rispetto alla data del 1° gennaio 2019 stabilita in via generale per tutte le altre operazioni. La data del 30 aprile assume un preciso significato in quanto testimonia la volontà dell'Agenzia delle entrate di rispettare ad un tempo i termini temporali stabiliti dalla Legge di bilancio 2018 e il disposto dell'art. 3, comma 2, dello Statuto del contribuente, per il quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

di Francesco Scopacasa

1706**Operazioni intra-UE a catena: prevalenza della sostanza sulla forma e centralità dei profili esecutivi**

Con la sentenza resa nella causa C-628/16 del 2018, la Corte di Giustizia torna ad esprimersi sulla questione delle operazioni "a catena". In particolare, oltre a sottolineare la centralità degli accordi assunti dalle parti nello strutturare l'operazione, viene ribadito il ruolo del trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione, in cui risiede o è stabilito l'acquirente finale. I giudici affermano, infatti, che, nel caso di due cessioni successive, a fronte di un'unica movimentazione delle merci, la sola cessione che può essere considerata intra-UE è quella cui è riconducibile il trasporto o la spedizione dei beni.

di Carlotta Armuzzi e Mario Ravaccia

1715

Dichiarazioni

L'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa tra le regole sull'integrativa e sul rimborso

Muovendo dalla sentenza della Corte di cassazione n. 5728/2018, si affronta il complesso raccordo tra dichiarazione integrativa a favore ed istanza di rimborso nell'ambito delle regole di emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa. In particolare, si ritiene che accedere alla tesi per cui al contribuente è esclusa la possibilità di opporre, in giudizio, l'eventuale credito vantato per l'indebito pagamento a seguito di una dichiarazione originaria viziata, recuperabile solo con l'istituto del rimborso, parrebbe contrastare con la posizione assunta dalle Sezioni Unite e, comunque, limiterebbe la portata delle novità normative introdotte con il D.L. n. 193/2016.

di Alberto Renda e Giorgio Dal Corso

1725

Agricoltura

Le società agricole alla prova della tassazione di gruppo

Con la risoluzione n. 28/E/2018, l'Agenzia delle entrate torna ad occuparsi di società agricole che hanno optato per la tassazione catastale, fornendo una serie di preziosi chiarimenti che fanno luce sugli aspetti meno trattati della materia. La risoluzione nasce infatti su impulso di un contribuente che solleva diverse questioni concernenti le modalità di esercizio dell'opzione, la determinazione del reddito imponibile e, infine, le conseguenze dell'adesione al regime di consolidato nazionale. Si esaminano, in particolare, le indicazioni fornite in ordine alla tassazione di gruppo nel caso in cui vi prenda parte anche una società agricola ex art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004.

di Massimo Bagnoli e Alberto Rocchi

1735

Reati tributari

Penale tributario: alla ricerca del principio di specialità

Quando uno stesso fatto dà luogo a responsabilità amministrativa e penale in capo alla stessa persona fisica, il principio di specialità prevede l'applicazione della sola sanzione speciale, che in genere è quella penale. Pertanto, al fine di beneficiare delle attenuanti previste dall'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000, il contribuente non dovrebbe essere tenuto anche al versamento della sanzione amministrativa, poiché in tal caso verrebbe disapplicato il principio di specialità e violato quello del ne bis in idem.

di Roberto Fanelli

1742

Accertamento

La dichiarazione di fallimento integra la ragione d'urgenza per l'accertamento ante tempus?

La Corte di cassazione, con sentenza n. 8892/2018, torna a pronunciarsi in tema di dichiarazione di fallimento quale circostanza idonea a integrare la ragione d'urgenza di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, con la conseguente possibilità di emettere l'avviso di accertamento prima del decorso di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione. Si sviluppano alcune considerazioni critiche sull'adozione dell'equazione fallimento = ragione d'urgenza.

di Irene Pellecchia e Giovanni Monte

1749

Immobili

Problematiche della sharing economy: l'esperienza della "Airbnb Tax"

Il concetto chiave della sharing economy è quello di creare una struttura "tra pari", nella quale un soggetto che ha un bene non pienamente utilizzato lo mette a disposizione di un altro soggetto che ha bisogno di utilizzare temporaneamente quel bene. L'incontro tra domanda e offerta viene realizzato attraverso l'utilizzo di piattaforme telematiche. Finora le attenzioni dei legislatori fiscali si sono concentrate soprattutto sulle modalità di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo delle piattaforme, mentre meno frequenti sono risultati gli interventi in merito alle modalità di tassazione dei guadagni conseguiti dal soggetto titolare dei beni. È in questo ambito che va inquadrato il recente intervento del legislatore fiscale che, con l'art. 4 del D.L. n. 50/2017, ha introdotto una specifica disciplina fiscale per le "locazioni brevi".

di Giacomo Albano

1760



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità

 **Wolters Kluwer**

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 23 maggio 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Il principio di competenza per le imprese che applicano i "nuovi OIC"

di Gianfranco Ferranti (*)

Per le imprese che applicano i "nuovi OIC", diverse dalle micro-imprese, i principi di **certezza** e **determinabilità** "usciti dalla porta" dell'art. 109 del T.U.I.R., non più applicabile nei loro riguardi, sono destinati a "rientrare dalla finestra" dei principi contabili, che stabiliscono il criterio di **imputazione temporale** dei **componenti reddituali**, in base al principio di derivazione "rafforzata". È questa la conclusione cui è possibile pervenire dopo la pubblicazione della bozza di **risposta** dell'**OIC** ad un quesito riguardante l'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione degli stessi valori.

Una delle più rilevanti problematiche che si stanno ponendo in questa "campagna dichiarativa" è quella concernente il trattamento da attribuire, in sede di determinazione del reddito d'impresa, ai componenti reddituali discendenti da fatti che hanno luogo dopo la data di chiusura dell'esercizio ed entro la data di approvazione del bilancio, i quali producano effetti sui valori di bilancio relativi a tale esercizio. Ciò perché, in base al principio di derivazione rafforzata applicabile anche ai soggetti OIC, diversi dalle micro-imprese, non trova applicazione la disciplina del principio di competenza contenuta nell'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R., con la conseguenza che rilevano ai fini delle imposte sui redditi i componenti reddituali risultanti dal bilancio redatto in conformità ai principi contabili.

In base ai principi contabili nazionali (in particolare l'OIC 19 e l'OIC 29) vanno imputati in bilancio quali debiti i componenti la cui esistenza è certa e il cui ammontare risulta determinato al termine dell'esercizio di riferimento. Di conseguenza, se la certezza e la determinabilità intervengono nell'esercizio successivo è possibile soltanto aggiornare la stima dell'accantonamento effettuato nel bilancio relativo

all'esercizio precedente, la cui deducibilità va valutata ai sensi dell'art. 107 del T.U.I.R.

Quindi anche dopo l'entrata in vigore dei nuovi OIC (e l'introduzione della derivazione rafforzata ai fini della determinazione del reddito) le imprese interessate devono applicare il principio di competenza con modalità sostanzialmente analoghe a quelle stabilite nell'art. 109, comma 1, del T.U.I.R., in base al quale qualora nell'esercizio non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare dei ricavi, delle spese e degli altri componenti positivi e negativi, gli stessi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Tale conclusione risulta confermata dalla posizione espressa al riguardo dall'OIC nella bozza di risposta ad una richiesta di chiarimento riguardante il principio contabile 29 pubblicata nella *newsletter* del mese di febbraio 2018 (1). In senso analogo si è espresso il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nella terza versione - del 24 aprile 2018 - del documento sulla fiscalità delle imprese *OIC-adopter*, che ha esaminato, nel paragrafo 6.5., anche la disciplina dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, soffermandosi, in particolare, sulle commissioni per in-

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) L'OIC ha chiesto di inviare eventuali osservazioni in meri-

to alla bozza di risposta entro il 19 aprile 2018 e non ha ancora pubblicato la risposta definitiva.

Redditi d'impresa

termediazioni, sui premi del personale, sulle fatture da ricevere e sulle cause legali.

La giurisprudenza prevalente della Corte di cassazione sostiene che la disposizione dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 impone di tener conto nella determinazione del reddito d'impresa anche dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo. Tale conclusione non è, però, condivisibile, perché confonde il momento in cui si verifica l'evento con quello in cui l'impresa ne viene a conoscenza. Il problema ha comunque trovato, come detto, soluzione per le imprese che adottano i principi contabili nazionali, diverse dalle micro-imprese.

Gli eventi successivi con effetti sul bilancio precedente

Era stato in altra sede evidenziato (2) che gli eventi 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.

Rientrano, ad esempio, tra tali eventi: 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; la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere ai dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso; la scoperta di un errore o di una frode; la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

Un altro caso può essere quello relativo ai fatti - sempre intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio - da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito ridu-

zioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di redazione del bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio. Può trattarsi, ad esempio: a) del deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio; b) della vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio.

Tali fatti devono essere, quindi, rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che gli stessi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Era stato, altresì, osservato che gli eventi successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio sono, invece, quei fatti che indicano situazioni, sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Può trattarsi, ad esempio:

- della diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione rifletta condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- della distruzione di impianti di produzione causata da calamità naturali avvenute nell'esercizio successivo;
- della perdita derivante dalla variazione, sempre nell'esercizio successivo, dei tassi di cambio con valute estere;
- della sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio (3);
- della ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusu-

(2) Si veda G. Andreani - G. Ferranti, "Componenti reddituali da imputare all'esercizio in cui insorgono fatti e atti che li originano", in *Quotidiano IPSOA* del 16 marzo 2018.

(3) Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 "Debiti".

ra dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

I fatti rientranti in tale tipologia, se rilevanti, sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e di assumere appropriate decisioni.

Al riguardo ci si era chiesti se la rilevazione in bilancio di tali fatti attenesse solo alla quantificazione dei valori da iscrivere in bilancio o anche sulla classificazione dei componenti reddituali cui i valori ineriscono. Era stato ritenuto che potessero essere iscritti in bilancio solo i componenti reddituali derivanti da fatti e atti che hanno prodotto effetti giuridici nel corso dell'esercizio cui il bilancio stesso si riferisce. La valorizzazione di tali componenti può e deve tener conto anche di eventi insorti in un esercizio successivo, ma la natura e la classificazione dei componenti non possono che discendere dalle condizioni esistenti alla data di chiusura dell'esercizio oggetto di bilancio.

Il parere dell'OIC

Successivamente l'OIC ha pubblicato il 19 marzo 2018, nella *newsletter* del mese di febbraio 2018, la bozza di risposta ad una richiesta di chiarimento riguardante il principio contabile 29 ed, in particolare, l'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione degli stessi valori.

È stato chiesto al detto Organismo di chiarire "se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio". È stato formulato, al

SOLUZIONI OPERATIVE

Principio di competenza per le imprese OIC-adopter

I principi contabili nazionali OIC 19 e OIC 29 stabiliscono che vanno imputati in bilancio i componenti la cui esistenza è certa e il cui ammontare risulta determinato al termine dell'esercizio di riferimento. Di conseguenza, se la **certezza** e la **determinabilità** intervengono nell'**esercizio successivo**, è possibile soltanto **aggiornare la stima dell'accantonamento** effettuato nel **bilancio relativo all'esercizio precedente**, la cui **deducibilità** è fortemente **limitata** dall'art. 107 del T.U.I.R. Per le imprese interessate dai "nuovi" principi contabili nazionali, diverse dalle micro-imprese, resta, di conseguenza, applicabile un principio sostanzialmente equivalente a quello della **certezza ed oggettiva determinabilità** precedentemente sancito dall'art. 109 del T.U.I.R., che non è più applicabile nei loro riguardi.

riguardo l'esempio della definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di chiusura del bilancio, chiedendo se in questo caso la società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.

L'OIC ha risposto che, poiché l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio, "appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente

è sorto nell'esercizio successivo. Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio". Ha, quindi, concluso che "alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo".

Pertanto, le imprese OIC-adopter possono imputare nel bilancio solo i crediti e i debiti giuridicamente sorti in base a fatti avvenuti nell'esercizio. I fatti intervenuti, invece, nell'esercizio successivo richiedono soltanto di modificare la stima dei valori esistenti in quello precedente ma non consentono di riclassificare l'accantonamento al fondo rischi in un debito. Quando, invece, l'informazione acquisita fa semplicemente emergere un fatto già intervenuto alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio quando l'impresa apprende a gennaio che un suo debitore è stato dichiarato fallito a dicembre dell'anno precedente) è necessaria

Redditi d'impresa

iscrizione in bilancio del componente reddituale generato da tale fatto.

Occorre, di conseguenza, distinguere tra il momento in cui i fatti aziendali sorgono, generando componenti positivi o negativi che devono essere imputati all'esercizio in corso in tale momento, e quello in cui si ha la conoscenza di tali fatti, che può essere acquisita nell'esercizio seguente, purché naturalmente prima della redazione del bilancio.

Il principio OIC 19 stabilisce, altresì, che i debiti differiscono dagli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri perché questi ultimi coprono perdite o debiti "il cui ammontare o data di sopravvenienza è indeterminato alla chiusura dell'esercizio".

Gli effetti ai fini delle imposte sui redditi

L'art. 83 del T.U.I.R. stabilisce che il risultato di bilancio costituisce la base di partenza per la determinazione del reddito d'impresa, sancendo quindi la dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico. Il principio di derivazione è stato poi "rafforzato" a seguito dell'ingresso nel nostro ordinamento giuridico dei principi contabili internazionali nonché dei "nuovi" principi contabili nazionali, imperniati anch'essi sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Nei riguardi delle imprese che applicano tali principi, diverse dalle micro-imprese, i criteri di imputazione temporale, di qualificazione e di classificazione in bilancio dagli stessi stabiliti assumono rilevanza anche agli effetti fiscali, in deroga alle regole del T.U.I.R. non coincidenti, ferma restando l'applicazione delle altre disposizioni fiscali aventi ad oggetto la quantificazione ovvero la valutazione delle componenti reddituali (4).

Per la determinazione del reddito delle imprese che applicano i principi contabili nazionali, diverse dalle micro-imprese, valgono, pertanto, i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili. Nel D.M. del 3 agosto 2017 è stata, di conseguenza, confermata la disapplicazione delle regole stabilite nei primi due

commi dell'art. 109 del T.U.I.R., tra le quali le condizioni della certezza dell'esistenza e dell'obiettiva determinabilità nel periodo d'imposta dell'ammontare dei relativi componenti reddituali.

Al riguardo era stato osservato (5), con riguardo ad un contenzioso giudiziario in corso nel 2017 che si definisce per effetto del deposito della sentenza avvenuto nel mese di febbraio 2018, che "prima della novità introdotta dal D.M., l'orientamento dell'Amministrazione, confermato dalla prevalente dottrina, era quello di dedurre questi costi solo nell'anno successivo a quello di imputazione a bilancio (nell'esempio: 2018 e dunque nella dichiarazione Redditi 2019), cioè nel momento in cui, per effetto del fatto verificatosi successivamente al 31 dicembre (ad esempio la sentenza), il requisito di certezza e quello di determinabilità oggettiva veniva ad esistere". In seguito alla disapplicazione dell'art. 109, comma 1, del T.U.I.R., invece, la deduzione si sarebbe dovuta effettuare "già nella dichiarazione relativa al bilancio in cui il costo viene imputato per competenza (e dunque, nell'esempio sopra riportato, nella dichiarazione REDDITI 2018 riferita al 2017)".

Successivamente alla presa di posizione dell'OIC illustrata in precedenza lo stesso autore ha affermato che "è necessario che il Fisco intervenga tempestivamente per indicare le ricadute fiscali. Occorre cioè sapere se il fondo iscritto al 31 dicembre (che resta tale in bilancio), che accoglie oneri nel frattempo divenuti certi, rientri nel disposto dell'art. 9 del D.M. del 2011 con il conseguente rinvio della deducibilità all'esercizio seguente. O se invece, dando prevalenza alla derivazione rafforzata, il venir meno dell'incertezza indicata da tali norme consenta la deduzione anticipata".

Al riguardo si ritiene che, poiché l'OIC ha stabilito, come già detto, che ai fini dell'imputazione al conto economico occorre che, alla chiusura dell'esercizio, si siano verificati i fatti da cui derivano tali componenti, in sede di de-

(4) Si parla, pertanto, di derivazione "rafforzata" anziché "piena". Il principio di derivazione "rafforzata" non si applica, invece, per le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.

(5) Da L. Gaiani, "Il criterio di competenza fiscale si adegua ai nuovi principi contabili OIC", in *il fisco*, n. 36/2017, pag. 3415.