

NOTA INFORMATIVA N. 18/2017

NUOVO ADEGUAMENTO AI PRINCIPI CONTABILI DEI CRITERI FISCALI PER DETERMINARE IL REDDITO D'IMPRESA: IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Le società che redigono il bilancio applicando i criteri del codice civile, integrati sul piano della tecnica dai principi contabili dell'Organismo Italiano di Contabilità, eccetto le microimprese, vedono un ulteriore adeguamento dei criteri fiscali a tali principi con effetto, a scelta del contribuente, dal periodo d'imposta 2016 o 2017.

1. Continua la marcia di avvicinamento dei criteri fiscali per la determinazione del reddito d'impresa ai principi contabili per la redazione del bilancio in applicazione delle regole della c. d. *derivazione rafforzata*, già introdotte, seppur in misura in parte diversa, per gli *IAS-adopters*, ovvero per le società che adottano i principi contabili internazionali.

Tale avvicinamento è dovuto all'art. 13 *bis*, D. L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni in L. 27 febbraio 2017, n. 19, e al D. M. 3 agosto 2018, delegato ad introdurre disposizioni di coordinamento. La presente *nota* tratta delle disposizioni di più generale interesse.

La *novella* non si applica alle *microimprese*, ovvero a quelle che, ai sensi dell'art. 2435 *ter* cod. civ., nel primo esercizio o successivamente, per due esercizi consecutivi, non hanno superato due dei seguenti limiti: I) totale dell'attivo patrimoniale € 175.000; II) ricavi € 350.000; III) numero medio di dipendenti 5.

E' evidente che, se le imputazioni a bilancio sono effettuate in difformità a corretti principi contabili, l'amministrazione finanziaria è legittimata a rettificare l'imponibile dichiarato

2. Come è noto, l'art. 109, co. 1, Tuir 1986/917, stabilisce che, in linea generale, i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di *competenza*; "tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni". In parole più semplici, la *certezza di esistenza* e la *determinazione dell'ammontare* devono verificarsi entro la chiusura dell'esercizio (31 dicembre in caso di esercizi solari).

In ottemperanza al principio contabile OIC 29, invece, se un determinato costo, relativo ad un evento manifestatosi in un esercizio precedente, è diventato *certo e di ammontare determinato* dopo la chiusura di un successivo esercizio, ma prima che il relativo bilancio sia redatto, esso è considerato costo (e non mero

accantonamento) da imputare al bilancio precedente. L'imputazione vale ora anche ai fini fiscali e non dà quindi più luogo ad una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa a quell'esercizio (e ad una variazione in meno in quella relativa all'esercizio successivo). Valga un esempio: una controversia con possibile esito negativo nasce nell'esercizio $x-1$ o $x-2$ o $x-3$ (eccetera), ma, nell'esercizio $x+1$, prima della redazione del bilancio relativo all'esercizio x , la causa si definisce col sorgere di un debito per € y . Il debito deve essere imputato al suddetto esercizio precedente (x) e il relativo costo è fiscalmente riconosciuto.

Si fa presente che l'obbligo di imputare al bilancio precedente vale anche per un ricavo incerto per esistenza o determinabilità (*an aut quantum debeatur*), divenuto certo e determinabile dopo la chiusura dell'esercizio, ma prima della redazione del relativo bilancio.

Si fa presente che, se certezza di esistenza e determinabilità si manifestano tra la redazione del (progetto di) bilancio e la sua approvazione, l'assemblea può invitare l'organo amministrativo a presentarle seduta stante o in successiva convocazione un nuovo progetto che recepisca il costo o il ricavo divenuto certo *medio tempore*.

Il principio di derivazione rafforzata non consente però la deduzione dei componenti negativi di reddito relativi a passività di scadenza o ammontare incerti, iscritti nelle voci di conto economico secondo la loro "natura" (acquisti, servizi, ecc.) in contropartita di un fondo per rischi e oneri. Sono fiscalmente considerati accantonamenti indeducibili ai sensi dell'art. 107 del TUIR.

L'imputazione a patrimonio netto di componenti positivi o negativi di reddito, fatta in base ai principi contabili (ad esempio, correzione di errori rilevanti riguardanti precedenti esercizi), vale anche ai fini irap ed ires al pari di quelli imputati a conto economico ed aventi la stessa natura.

3. Un effetto molto rilevante si verifica con riferimento alle plusvalenze derivanti da operazioni di *sale and lease back* che, come regola generale, l'art. 2425 *bis*, co. 4, qualifica *leasing finanziari* e quindi a prevalente scopo di finanziamento; ad essi ricorre l'imprenditore che dà in garanzia la proprietà di un bene, la cui utilizzazione deve essere mantenuta in azienda in quanto essenziale per l'esercizio dell'impresa, con l'intento quindi di riacquistarne la proprietà al pagamento dell'ultima rata di mutuo¹.

Contabilmente la vendita di un bene, seguita da un *leasing finanziario* concesso dall'acquirente-concedente al venditore-utilizzatore, è trattata come operazione finanziaria, da cui si rileva il realizzo di una plusvalenza che il venditore deve ripartire tra i conti economici di tutti gli esercizi di durata del contratto di

¹ Si ha *leasing operativo* nelle rare ipotesi in cui la retrocessione del bene è assolutamente eventuale e da effettuarsi al valore di mercato.

leasing attraverso la tecnica contabile dei *riscont*². Parimenti devono essere ripartiti (e quindi imputati), in base alla quota maturata secondo il principio della competenza temporale, i canoni di leasing (che sono comprensivi degli interessi passivi) dovuti dallo stesso venditore-utilizzatore all'acquirente-concedente. Nei conti economici annuali affluiranno quindi tra i componenti positivi le quote annuali della plusvalenza realizzata e tra i componenti negativi le quote dei suddetti canoni.

4. Il D. M. 3 agosto 2017 è entrato in vigore l'11.8.2017 con decorrenza dal periodo d'imposta 2016. Per effetto della *clausola di salvaguarda* disposta dall'art. 3, agli imprenditori – che hanno imputato a bilancio costi divenuti certi nell'esistenza e nell'importo dopo la chiusura dell'esercizio e quindi hanno calcolato gli acconti d'imposta 2016 su un imponibile accresciuto di tali costi – è concesso di determinare il saldo 2016 e l'acconto 2017 nella dichiarazione che scadrà il 31.10.2017 *alternativamente* o mantenendo la variazione in aumento dell'imponibile (rinviando la variazione in diminuzione alla dichiarazione dell'esercizio successivo) od omettendo tale variazione in applicazione della nuova normativa.

5 ottobre 2017

² L'importo viene imputato a plusvalenza per intero alla data dell'operazione, ma a fine esercizio riscontato (tolto dal conto) per la parte non di competenza annuale e rinviato al conto economico del successivo esercizio; in questo si opererà nuovamente con il riscontare la quota che non è di competenza dell'esercizio medesimo.