

La circolare tributaria n. 32-33/2018

Conseguenze fiscali dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

di Fabio Landuzzi - dottore commercialista e revisore legale dei conti

In merito all'applicazione del Principio contabile Oic 29, con particolare riferimento ai fatti di gestione che si verificano dopo la chiusura dell'esercizio ma prima dell'approvazione del progetto di bilancio, si possono presentare alcuni dubbi circa l'impatto che essi determinano sul trattamento fiscale delle poste che sono state rilevate nel bilancio dell'esercizio: in altri termini, tali accadimenti interferiscono o no sulla deducibilità dei costi rilevati del bilancio dell'esercizio precedente?

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio nella disciplina dell'Oic 29

Il Principio contabile Oic 29, § 59, individua 3 diverse tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

1. i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio.

Si tratta dei fatti, positivi o negativi, che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano dopo la sua chiusura; pertanto, essi determinano una modifica dei valori delle attività e passività espresse nel bilancio stesso;

2. i fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio.

Si tratta dei fatti che indicano situazioni che sono sorte dopo la data di riferimento del bilancio, che pertanto non richiedono una variazione dei valori di bilancio, poiché sono di competenza dell'esercizio successivo;

3. i fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

Si tratta dei fatti che possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è quindi necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno del *going concern*.

Il successivo § 60 dell'Oic 29 precisa che i fatti del tipo 1) e 3) vanno rilevati in bilancio:

“per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio”.

Con particolare riferimento alla prima, e certamente più articolata, tipologia di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'Oic è poi intervenuto per fare chiarezza su alcuni orientamenti che erano stati espressi da alcuni commentatori della stampa specializzata; lo ha fatto nella *newsletter* del febbraio 2018 chiarendo nello specifico quanto segue.

“è stato chiesto 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. Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. È stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi e oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito. In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'Oic 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. Seguendo tale principio 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 a 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 bilancio¹”.

Quindi, come ha poi commentato Assonime², l'Oic ha inteso chiarire che i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio di cui occorre tenere conto nelle determinazioni quantitative del bilancio dell'esercizio precedente, hanno la funzione di meglio quantificare le poste del bilancio da essi interessate, ma non ne cambiano affatto la natura.

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio nella prospettiva fiscale

L'Agenzia delle entrate, traendo spunto dal chiarimento reso dall'Oic nella *newsletter* sopra citata, in occasione di un incontro con la stampa specializzata³, ha quindi affrontato un caso tipico di fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio del tipo 1), ossia tale da interferire sulla quantificazione della posta espressa in bilancio; si trattava infatti della definizione di un contenzioso con un lavoratore cessato intervenuta nel mese di marzo 2018, per la quale la società aveva quindi provveduto – in ossequio al precetto statuito dall'Oic 29 – a rilevare in bilancio in modo puntuale la passività e in contropartita il corrispondente onere.

¹ Oic, Newsletter Febbraio 2018, <http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2018/03/2018-02-Newsletter1.pdf>.

² Circolare n. 15/2018, § 2.3

³ Videoforum Il Sole 24Ore del 24 maggio 2018.

Ebbene, l'Amministrazione finanziaria in quella ha occasione chiarito che, proprio in virtù di quanto ha evidenziato l'Oic, a livello contabile quell'onere (ossia, il costo della lite con il lavoratore) divenuto "certo" successivamente alla chiusura dell'esercizio 2017, può essere portato in deduzione dal reddito imponibile nell'esercizio 2018: pertanto, esso deve essere oggetto di variazione in aumento nell'anno 2017 e poi speculare variazione in diminuzione dell'imponibile nel 2018, generando di conseguenza, sussistendone le condizioni, l'iscrizione di imposte anticipate nel bilancio stesso.

La corretta "perimetrazione" della nozione di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Nella prospettiva sia contabile sia fiscale, è peraltro importante definire in modo compiuto quale è la nozione di fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio a cui si deve fare riferimento nel contesto che qui interessa. A tale riguardo, occorre in modo particolare porre attenzione a 2 aspetti.

In primo luogo, si pone il tema del limite temporale; si tratta di fissare un termine entro il quale circoscrivere il monitoraggio degli accadimenti che possono annoverarsi tra i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e aventi impatto sulle voci del bilancio dell'esercizio precedente e, eventualmente, anche sull'imponibile fiscale dello stesso periodo. A questo proposito, la tesi più convincente è senza dubbio quella che individua come spartiacque la data di approvazione del progetto di bilancio d'esercizio; i fatti che intervengono successivamente, e sino al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, non possono infatti incidere sui valori di un bilancio già chiuso e tantomeno ne legittimano una riapertura che non è affatto prevista né dalla disciplina civilistica e né dai Principi contabili⁴.

Il secondo aspetto rilevante è quello relativo al momento in cui il fatto, di cui si viene a conoscenza dopo la chiusura dell'esercizio, si è in concreto verificato. Laddove nei primi giorni o nelle prime settimane dell'esercizio X+1 si venisse a conoscenza di fatti ed eventi verificatisi prima della chiusura dell'esercizio X (ad esempio: il furto di merci a magazzino, la definizione di una lite con una controparte, etc.), si tratterebbe di una circostanza ben diversa da quella di cui si occupa l'Oic 29 e a cui ha fatto riferimento l'Amministrazione finanziaria nel chiarimento sopra commentato.

In questa situazione, saremmo di fronte a un fatto che deve a pieno titolo essere rilevato nel bilancio dell'esercizio X, avendo peraltro anche piena rilevanza ai fini delle imposte sul reddito, poiché non

⁴ Assonime, *op. cit.*. Viene perciò ritenuta non condivisibile la tesi propugnata in alcune sentenze della Cassazione (n. 2892/2002, n. 19671/2013, n. 3464/2014 e n. 1107/2017) secondo cui parrebbe doversi tenere conto anche dei fatti accaduti dopo l'approvazione del bilancio e sino al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

avrebbe rilievo la circostanza che del suo accadimento si è venuti a conoscenza solo nell'esercizio X+1, dato che tale fatto si è verificato proprio nell'esercizio X al cui bilancio e alla formazione del corrispondente imponibile fiscale deve concorrere ordinariamente.

Alcuni casi di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio aventi impatto sui valori delle poste di bilancio

La dottrina, anche alla luce dell'acceso dibattito che si è in modo particolare svolto all'alba dell'entrata in vigore del principio di derivazione rafforzata, ha avuto modo di analizzare in più occasioni una casistica piuttosto ampia e diffusa di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e impattanti sui valori delle poste del bilancio stesso, analizzandone quindi i corrispondenti riflessi fiscali⁵.

Ne abbiamo selezionati alcuni che qui di seguito andiamo a commentare.

Le perdite su crediti

Una fattispecie molto comune fra le imprese è quella riferita a fatti che, intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e comunque prima dell'approvazione del bilancio, determinano un deterioramento di un credito iscritto in bilancio. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'insolvenza palesata dal debitore che solo nelle prime settimane del nuovo esercizio entra in una procedura concorsuale (ad esempio, la dichiarazione di fallimento del debitore).

Tale evento determina evidentemente la necessità di intervenire sulla valutazione del credito nel bilancio dell'esercizio appena chiuso, con l'effetto di rilevare un corrispondente componente economico negativo per via della perdita di valore del credito stesso. Tuttavia, il fenomeno che conduce alla rilevazione di tale componente negativo ha natura "valutativa" con la conseguenza che non trova applicazione nel caso di specie la "derivazione rafforzata".

Infatti, dal punto di vista contabile, il fatto che si è verificato nel nuovo esercizio non modifica la natura del componente negativo che resta quella di una perdita di natura valutativa e non realizzativa; di conseguenza, la perdita in oggetto sarà deducibile fiscalmente solo nell'esercizio successivo, quando si saranno realizzate le condizioni di "certezza" e "precisione" prescritte dalla disciplina fiscale vigente⁶.

⁵ In particolare: il documento di FNC e Cndcec intitolato "*La fiscalità delle imprese Oic Adopter*" – III° Versione; Assonime, *op. cit.*.

⁶ Questa conclusione era già stata affermata dall'Agenzia delle entrate per i soggetti *las Adopter* nella [circolare n. 26/E/2013](#).

Le fatture da ricevere

Il caso delle appostazioni in bilancio per fatture da ricevere non rientra, a dire il vero, fra i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, bensì può a pieno titolo essere annoverato tra le circostanze a cui abbiamo fatto menzione poco sopra, quando abbiamo trattato di accadimenti verificatisi nell'esercizio ma di cui si è venuti a conoscenza solo nell'esercizio seguente.

La dottrina⁷ si è a questo proposito soffermata su di una prassi contabile molto diffusa tra le imprese, in particolare modo tra quelle di maggiori dimensioni, nella gestione delle scritture di fine esercizio afferenti appunto la rilevazione in bilancio di costi per servizi di competenza del periodo X ma per i quali alla data di chiusura e nei primi giorni seguenti non è stata ancora ricevuta la corrispondente fattura dal prestatore. Tale prassi consiste nella rilevazione a bilancio di un *quantum* a titolo di costi per fatture da ricevere dell'ultimo mese o dell'ultima frazione di periodo; tale valore viene determinato molto spesso non in modo puntuale, bensì mediante una quantificazione estimativa basata su *budget*, su ordini di servizio, su dati di contabilità analitica, e sull'esperienza empirica.

Nel corso dell'esercizio successivo, poi, mano a mano che le fatture pervengono, il contenitore delle "fatture da ricevere" viene "svuotato" correlando ogni fattura pervenuta alla precedente appostazione compiuta nell'esercizio precedente. Ove l'accertamento del costo per fatture da ricevere effettuato nell'esercizio di competenza risultasse insufficiente, la differenza negativa confluirà necessariamente in una sopravvenienza passiva dell'esercizio successivo; si tratterebbe quindi di un errore di stima, e di un difetto di competenza del costo, con la conseguenza che tale sopravvenienza viene ritenuta fiscalmente non deducibile nell'esercizio della sua rilevazione, autorizzando tuttavia l'impresa a esercitare il diritto alla deduzione del relativo costo nell'esercizio precedente di competenza, ma solo mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore.

Nel caso opposto in cui lo stanziamento per fatture da ricevere dell'esercizio risultasse invece esuberante rispetto all'ammontare delle fatture poi ricevute, la differenza determinerà una sopravvenienza attiva nell'esercizio successivo, inducendo la società però a dover limitare la deduzione del costo registrato nell'esercizio del suo stanziamento al solo ammontare corrispondente alle fatture poi pervenute; specularmente, la società avrà così titolo di sottrarre da tassazione la sopravvenienza attiva rilevata nell'esercizio seguente.

Come detto, tale comportamento pragmatico ma assai diffuso nelle procedure di chiusura dei conti delle grandi imprese, risulta essere sostanzialmente accettabile dal punto di vista contabile – anche

⁷ Documento FNC; *op. cit.*

alla luce del postulato della rilevanza – e il suo riflesso fiscale, come osservato dalla citata dottrina professionale, è da ritenersi, a parere dello scrivente, altrettanto sostanzialmente legittimo.

Le cause legali

Si tratta della circostanza più dibattuta in dottrina e sulla quale, come abbiamo visto, è intervenuto prima l'Oic con il chiarimento reso nella *newsletter* di febbraio 2018 e poi l'Agenzia delle entrate con la risposta fornita nel mese di maggio 2018 in occasione dell'incontro di approfondimento con la stampa specializzata.

È il caso della controversia sorta nell'esercizio X la quale si definisce nell'esercizio X+1 nelle prime settimane del nuovo anno, così da rappresentare appieno un fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio tale da impattare sulle determinazioni quantitative del bilancio dell'esercizio precedente.

Tenuto conto delle indicazioni contabili, ovvero che:

- la definizione della lite avvenuta prima dell'approvazione del progetto di bilancio dell'esercizio X, ma dopo la sua chiusura, comporta la necessità di adeguare la rilevazione della passività nel bilancio dell'esercizio X alla misura esatta che si è cristallizzata con l'avvenuta definizione della stessa pendenza;

- quanto sopra non muta la natura della passività esposta nel bilancio dell'esercizio X, la quale conserva la qualifica di “fondo” sebbene definito puntualmente nella sua dimensione quantitativa;

dal punto di vista fiscale non vi è dubbio che il corrispondente onere sarà deducibile ai fini delle imposte sul reddito solamente nell'esercizio X+1, ovvero nel periodo in cui si è concretizzata la definizione della lite e il corrispondente onere ha assunto certezza.

Prendendo spunto da questo caso, Assonime⁸ ha giustamente osservato che alcuni commentatori hanno tratto la conclusione che dal comportamento contabile e quindi dalla qualificazione della posta passiva discenda in modo pressoché automatico anche il trattamento fiscale della corrispondente contropartita economica; ossia, si è fatta strada l'idea che possa formularsi una sorta di equazione dove a ciò che contabilmente è iscritto come “debito” troverebbe sempre corrispondenza una contropartita economica fiscalmente deducibile, mentre a ciò che ha come contropartita patrimoniale il “fondo” non sarebbe accompagnabile mai un'immediata deducibilità fiscale della corrispondente contropartita economica.

Questo approccio semplificatorio incontra però il limite che, ove fosse portato all'estremo sino a divenire una sorta di assioma della correlazione fra trattamento contabile e trattamento fiscale delle poste di bilancio, arriverebbe di fatto a depotenziare la “derivazione rafforzata” in quanto si ritornerebbe

⁸ *Op. cit.*

in modo generale, e non corretto, a ripristinare i presupposti di “certezza” e di “oggettiva determinazione” di cui all'[articolo 109](#), Tuir che sono invece disapplicati dalla generale affermazione del principio di “derivazione rafforzata” per i soggetti Oic *Adopter* diversi dalle microimprese.

Il pericolo di andare in una sorta di corto circuito risiede nella stessa definizione di “debito” di cui all'Oic 19, la quale fa riferimento a una “*passività di natura certa e determinata*”, mentre sappiamo che “certezza” e “oggettiva determinazione” non sono più requisiti richiesti per la deduzione fiscale dei componenti negativi di reddito, o per la tassazione dei componenti positivi, dei soggetti Oic *Adopter* diversi dalle microimprese.

Quindi, la suddetta equazione non può essere assunta in modo acritico e generale, bensì va coniugata con il principio della rappresentazione sostanziale in forza del quale la rilevazione di costi e ricavi prescinde, di norma, dal profilo giuridico-formale dell'operazione, principio a cui si accoda in ambito fiscale la “derivazione rafforzata”. Vi sono infatti circostanze, seppure a dire il venire non sempre comuni, in cui costi e ricavi vengono a maturazione secondo la corretta applicazione dei Principi contabili in momenti diversi da quelli in cui essi vengono a esistenza sotto il profilo giuridico-formale, e tale circostanza non fa venire meno la rilevanza contabile e fiscale del corrispondente componente economico.



The graphic is a promotional banner for 'Master Breve 2019'. It features a blue and white color scheme. At the top left is the 'MB' logo in a blue square. To its right, the text 'MASTER BREVE 2019' is displayed in a bold, sans-serif font. Below this, the phrase 'Learn&Check' is written in a smaller blue font, followed by 'L'efficace metodologia di apprendimento' in a larger, bold blue font. On the left side, there is an icon depicting three stylized figures in blue, with one figure pointing towards a screen. To the right of this icon, a paragraph of text describes the program as a monthly appointment aimed at ensuring professional updates. At the bottom center, a blue rectangular button contains the white text 'ISCRIVITI A MASTER BREVE 2018/2019'.

MB MASTER BREVE 2019

Learn&Check
L'efficace metodologia di apprendimento

A **Master Breve**, l'appuntamento mensile finalizzato a garantire l'aggiornamento necessario per gli adempimenti dello Studio Professionale, il partecipante diventa protagonista della propria formazione grazie al **Sistema InterAttivo**, una nuova metodologia didattica che consente al relatore di orientare la relazione sulla base delle risposte fornite dai partecipanti durante l'evento.

ISCRIVITI A MASTER BREVE 2018/2019