

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazioni “difficili”: il punto sulla giurisprudenza

di Massimiliano Tasini

Nel maggio 1994 l'allora **Ministero delle Finanze**, in risposta a due quesiti, ebbe modo di precisare che gli **Uffici finanziari non hanno titolo per sindacare le classificazioni e le valutazioni di bilancio, salvo che** il bilancio non sia **impugnato** e da tale impugnazione emerge **materia imponibile**: nel qual caso, “**non può escludersi**” l'emissione di un atto impositivo (**C.M. 73/1994, domande 3.5 e 3.13**).

Fu poi confermato che gli **Uffici finanziari non avevano titolo per impugnare** il bilancio.

Questa risposta non è **mai** stata ufficialmente **smentita**. Naturalmente, è una risposta che pesa come un macigno, e dunque oggetto di vibranti **discussioni**.

La stessa **Amministrazione finanziaria** ha mostrato diffidenza, seppure in modo non sistematico: ad esempio la **circolare AdE 25/E/2007** ha affermato che gli **immobili “merce”** non rientrano nel test di operatività delle cd. “società di comodo” ma alla condizione che la **classificazione** tra gli **immobili merce** “sia improntata a **corretti principi contabili**”; parimenti, la **circolare AdE 19/E/2009** ha a più riprese evidenziato la necessità di adottare corretti **principi contabili** ai fini del controllo sull'applicazione dell'**articolo 96 Tuir**.

Questi “accenni” sono **sintomatici** ma **non decisivi**, e comunque sembrerebbero **non trovare supporto normativo**.

Basterà osservare, a mo’ di esempio, che nel 2008, **abrogato il Quadro EC**, fu necessaria una espressa previsione per attribuire al **Fisco** il potere di **rettificare gli ammortamenti** spesati in misura maggiore di quella imputata nei bilanci fino al 2007, salvoché non sussistessero ragioni idonee a giustificare **l’incremento del costo**, adeguatamente espresse in **nota integrativa**; così come varrà bene osservare che solo l’IRAP consente all’Ufficio di **disapplicare** le appostazioni contrarie ai principi contabili, proprio in virtù di una espressa previsione normativa, assente nel comparto delle **imposte dirette**.

Peraltro, l'**articolo 37 bis D.P.R. 600/1973** consentiva, fino alla sua **abrogazione** - operata con il decreto sulla c.d. “**certezza del diritto**” (D.Lgs. 128/2015) - di **disattendere** le **classificazioni e le valutazioni di bilancio**, ma **ricorrendo i presupposti** contemplati dalla disposizione, e comunque in chiave **antielusiva**, e non evasiva (concetti ora chiaramente incompatibili, giusta la previsione dell'**articolo 10 bis** dello **Statuto dei Diritti del Contribuente**).

Sembrerebbe quindi confermato che il Fisco debba operare nella parte “bassa”, cioè **dando “per**

buono” il contenuto del **bilancio di esercizio**.

Naturalmente, l'affermazione assume una valenza ancora più dirompente nell'era attuale, in cui siamo tutti “**IAS-dipendenti**”, ed in qualche modo il potere dell'**Amministrazione Finanziaria** sarebbe a maggior ragione limitato.

Ma non è questo il pensiero della **Suprema Corte, Quinta Sezione Tributaria**.

La [**sentenza 24939/2013**](#) afferma che il Fisco non può sostenere l'obbligo dell'impresa di capitalizzare costi in quanto dallo stesso ritenuti a **carattere pluriennale**; nondimeno, in motivazione è chiaramente espresso il principio che la **discrezionalità** di cui dispone l'amministratore nel predisporre il **progetto di bilancio** è “**tecnica**” e non “**soggettiva**”.

La sentenza però soprattutto rileva – paragrafo 3.8 – che “*le risultanze del bilancio civilistico sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali, a meno che non si dimostri che le stesse contrastano con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile ... quando vi è un bilancio approvato, l'amministrazione finanziaria può svolgere una verifica relativamente alla allocazione di alcune poste al fine di garantire non solo la veridicità e la correttezza dei risultati contabili, ma anche la più ampia trasparenza dei dati di bilancio che a quei risultati conducono, precisando che tale verifica può essere attuata con lo strumento dell'accertamento, senza la necessità di utilizzare la normativa civilistica sull'impugnazione del bilancio*”.

A conclusioni ancora più nette perviene la successiva [**sentenza 22016/2014**](#), secondo la quale il **cambio** della **aliquota di ammortamento** applicata – prima ridotta del 50% di quella tabellare, poi intera – senza adeguata **spiegazione in nota integrativa** in seno al bilancio di esercizio **determina la nullità della delibera di approvazione del bilancio** e di riflesso **l'indeducibilità della quota maggiorata**.

Sempre secondo la Suprema Corte ([**sentenza 25690/2016**](#)), poi, in ipotesi di **spese promozionali capitalizzate** e dedotte per quote, laddove siano stati **violati i principi contabili** – nella specie il n. 24 – la quota spesata negli esercizi è **indeducibile**.

Nel senso suesposto è pure la **giurisprudenza di merito**: basterà qui richiamare [**CTR Campania sentenza n. 8511 del 16/10/2017**](#), secondo la quale per effetto del principio di **derivazione** fissato dall'[**articolo 83 Tuir**](#) l'esatta imputazione a bilancio di un componente reddituale spiega effetti non solo sul piano civilistico, ma anche sul piano **fiscale**.

Forse sarà il caso di riconsiderare i modelli organizzativi dei nostri Studi, dedicando maggior tempo e cura alla redazione dei **bilanci di esercizio**.

Master di specializzazione

IL BILANCIO POST RIFORMA E LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)