

REDDITO IMPRESA E IRAP

Fatti dopo la chiusura dell'esercizio: implicazioni fiscali

di **Fabio Garrini**

Nei giorni scorsi è stata pubblicata la *newsletter* di febbraio pubblicata dall'Oic: tra i chiarimenti forniti, è presente una **interpretazione**, che possiamo definire autentica, circa l'interpretazione da attribuire alla sezione 4 del principio contabile Oic29, dedicato alla gestione dei [fatti interventi dopo la chiusura dell'esercizio](#).

L'esempio rappresentato riguarda il classico caso di **esito del contenzioso** nei primi mesi dell'anno successivo quello oggetto di bilancio.

Secondo l'Oic tale evento richiede **esclusivamente la necessità di aggiornare la stima** (in quanto passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio, tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio), **senza però procedere ad una riclassificazione della passività**: quindi l'importo accantonato deve essere adeguato, ma **la certezza sopravvenuta non può portare a riqualificare il fondo come debito**.

Da segnalare che l'informativa si conclude affermando che *"alla luce di quanto sopra **non si ravvede la necessità di un intervento** dell'Oic di carattere interpretativo o emendativo"*; visto che qualcuno il dubbio l'ha sollevato (e visto che il tenore dell'Oic 29 proprio così trasparente non era), tenuto anche conto degli effetti contabili e fiscali di tale posizione, forse la questione potrebbe meritare una rettifica del documento contabile.

La certezza del componente e le implicazioni fiscali

Vale la pena di fare un ragionamento circa **l'importanza della certezza sopravvenuta** dopo la chiusura dell'esercizio, e soprattutto sulle sue **implicazioni fiscali**.

La disposizione fiscale che in questa sede interessa è l'[articolo 109, comma 1, Tuir](#): *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, 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**."*

Sul tema della certezza del componente consta una celebre sentenza di non molto tempo addietro, riguardante il caso della **resa di merci**, nel caso specifico rese effettuate nel 1998 ma il cui importo è noto nel 1999; più precisamente la società, in relazione ai ricavi per merci vendute con contratti di *franchising* od estimatori, ha provveduto a rettificare nel bilancio 1998

detti ricavi (incrementando le rimanenze dei prodotti finiti) con riguardo alle merci rese (in base ai contratti stipulati con i propri rivenditori).

Nella [sentenza n. 9080/2015](#) la **Cassazione** ha affermato: *“i requisiti di certezza (in ordine all'an) e di obiettiva determinabilità (in ordine al quantum) dei componenti di reddito debbono venire a realizzarsi entro la fine del periodo d'imposta (nella specie, entro il 1998, coincidente con l'esercizio). Di conseguenza, concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza anche i componenti la cui **conoscenza sia sopravvenuta per il contribuente dopo la chiusura dell'esercizio** (ma entro il termine impiegato per la redazione del bilancio ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione), **purché i suddetti requisiti di certezza e di obiettiva (pertanto, documentabile) determinabilità siano maturati entro la fine dell'esercizio**, in modo che non sia rimessa alla mera volontà delle parti la scelta dell'esercizio cui il componente è imputato”*

Decidendo sul punto oggetto del contenzioso, si afferma: **“concorrono a formare il reddito del 1998 le rese effettuate entro il 1998** (quindi, l'invenuto oltre le soglie contrattuali e restituito nel termine pattuito), certe e obiettivamente determinabili nel 1998, **anche se** (eventualmente) **divenute note solo successivamente** (nel 1999), **prima del termine stabilito per la redazione del bilancio e per la presentazione della dichiarazione.**”

Quindi, ai fini fiscali, la **certezza del componente** deve essere presente già alla data di bilancio (31.12) mentre **solo la conoscenza di tale elemento può manifestarsi anche successivamente**, entro il termine di redazione del bilancio stesso.

Tornando invece al tema esaminato dall'Oic, va osservato che esso differisce da quello esaminato dalla Cassazione, perché il contenzioso viene a soluzione nei primi mesi dell'anno successivo. In altre parole, **nel nuovo anno non si viene solo a conoscenza dell'esito del contenzioso, ma pure la certezza dell'esito si manifesta nel nuovo anno**, quindi non è possibile affermare che essa risulti presente al 31.12 dell'anno precedente.

Quindi, a ben vedere, la posizione dell'Oic **non** risulta **confliggere** con la posizione espressa dall'Agenzia.

Torniamo alla posizione espressa dall'Oic, che risulta di significativo rilievo ai fini fiscali, in particolare a seguito dell'applicazione del principio della **derivazione rafforzata**, secondo il quale le **classificazioni** contabili (per quanto in questa sede interessa) hanno **rilevanza anche ai fini fiscali**: poiché l'importo dello stanziamento, secondo la posizione dell'Oic, manterrebbe la qualificazione della passività quale fondo (il che significa che lo stanziamento ha natura di **accantonamento**), resterebbe ferma l'**indeducibilità ai sensi dell'articolo 107, comma 4, Tuir.**

Tale previsione stabilisce infatti che gli accantonamenti ai fondi diversi da quelli espressamente previsti (e i rischi afferenti il contenzioso legale non è tra questi) **non risultano deducibili**, con la conseguenza che il corrispondente **onere** potrà essere **dedotto solo nel momento in cui si manifesterà con certezza la passività.**

Pertanto, **se il contenzioso legale viene a soluzione nel marzo 2018, la stima andrà aggiornata al 31.12 nel bilancio in chiusura, ma dovendo continuare a considerare la passività come fondo, non sarà possibile computare alcuna deduzione.** Solo nel **2018**, manifestatosi l'evento, sarà possibile riallocare la passività dal gruppo dei fondi a quello dei debiti (e quindi l'accantonamento diviene un **costo certo**), potendo conseguentemente computare una **variazione in diminuzione** per l'onere di cui si acquisisce certezza a seguito dell'esito del contenzioso.

Solo con una diversa interpretazione dell'Oic in merito alla qualificazione della passività al 31.12, per il principio di derivazione rafforzata (che in questo caso sarebbe pienamente operativo trattandosi appunto di un aspetto attinente la qualificazione della posta) **detto componente potrebbe risultare deducibile al 31.12 nel bilancio in chiusura.**

Interpretazione, va detto, che non sarebbe comunque così peregrina visto che nel bilancio in chiusura l'evento negativo non è più un rischio ma **una certezza** e la qualificazione a debito potrebbe risultare maggiormente conforme al principio della prudenza e alla necessità di offrire ai terzi una **rappresentazione veritiera e corretta** sulla situazione aziendale.

Non resta che attendere la chiusura della **consultazione** sul punto (fissata al prossimo 19 aprile) per apprendere se la posizione espressa sarà o meno confermata.



Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >