

Edizione di martedì 10 aprile 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Accantonamenti non deducibili indipendentemente dalla classificazione

di **Fabio Garrini**

BILANCIO

La “continuità aziendale” secondo il nuovo Oic 11

di **Fabio Landuzzi**

AGEVOLAZIONI

Iperammortamento: la perizia tardiva fa slittare il beneficio

di **Lucia Recchioni**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: autonoma organizzazione per il medico che utilizza tre studi

di **Alessandro Bonuzzi**

CONTENZIOSO

Termini per l'impugnazione

di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Accantonamenti non deducibili indipendentemente dalla classificazione

di **Fabio Garrini**

L'Oic 31 dispone che la contropartita a conto economico **dell'accantonamento per rischi ed oneri** deve seguire la **natura** dell'onere per il quale viene effettuato lo stanziamento; come precisato dal [D.M. 03.08.2017](#), tale classificazione in bilancio comunque non fa venire meno la natura di accantonamento, e quindi continuano ad operare le **limitazioni previste dall'articolo 107, comma 4, TUIR**.

L'accantonamento

Come si evince dalla definizione contenuta nel principio contabile Oic 31, i fondi per rischi e oneri consistono in **poste di bilancio destinate a rappresentare “passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati”**.

In particolare, i **fondi per “rischi”** accolgono passività di natura determinata ed **esistenza probabile**, ma i cui valori sono solo stimati; si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.

I **fondi per “oneri”**, invece, accolgono passività di natura determinata ed **esistenza certa**, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte dall'impresa alla data di chiusura del bilancio, ma che avranno la loro manifestazione numeraria in un esercizio successivo.

Con riferimento alla **voce di conto economico** da addebitare, tanto l'Oic 31 dedicato alla rilevazione delle passività potenziali (par. 19), quanto l'Oic 12 dedicato agli schemi di bilancio (par. 79 e 81), puntualizzano che i **punti B12 e B13**, seppur dedicati agli accantonamenti (rispettivamente **“accantonamenti per rischi”** e **“altri accantonamenti”**), devono essere **utilizzati solo in via residuale**.

Gli **accantonamenti ai fondi rischi e oneri** sono infatti iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il **criterio della classificazione “per natura”** dei costi. Tutte le volte in cui non è possibile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico.

Nel paragrafo 20 l'Oic 31 porta alcuni **esempi**: gli accantonamenti ai fondi per trattamento di quiescenza ed obblighi simili sono in linea generale rilevati alla voce B9d; gli altri accantonamenti relativi a trattamenti di fine rapporto, diversi da quelli di lavoro subordinato vanno imputati alla voce B7, così come gli accantonamenti ai fondi indennità suppletiva di clientela, gli accantonamenti ai fondi indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La tassatività degli accantonamenti

In tema di accantonamenti, [l'articolo 107, comma 4, Tuir](#) prevede il principio fiscale di tassatività degli accantonamenti: ***“Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo”***.

Le situazioni in cui il Tuir ammette la **deducibilità** dell'accantonamento sono piuttosto limitate (es: **TFM, svalutazione crediti**), anche in considerazione del fatto che trattandosi di una posta dove è **rilevante l'aspetto valutativo**, lo stanziamento potrebbe non essere unicamente dettato da logiche civilistiche di **prudenza**, ma potrebbe essere viziato da intenti fiscali di **elusione** attuati tramite l'anticipazione della deduzione dell'onere.

Proprio per tale motivo, il Legislatore pone sotto attenzione gli accantonamenti, **ammettendone la rilevanza fiscale solo in alcuni specifici casi** (peraltro con precise limitazioni).

Ora, visto che i principi contabili impongono lo stanziamento dell'onere secondo la sua specifica **natura**, potrebbe sorgere il dubbio che, **non essendo state alimentate le voci** dedicate agli **accantonamenti** (B12e B13), detta rilevazione per competenza potrebbe in qualche modo sfuggire alla limitazione dell'[articolo 107](#), guadagnando quindi il **diritto alla deduzione**.

[L'articolo 2, comma 1, lettera b\), n. 5 D.M. 03.08.2017](#) rende applicabili ai soggetti di cui all'[articolo 83, comma 1 bis, Tuir](#) (ossia i **soggetti Oic** diversi dalle micro imprese) le previsioni del D.M. 08.06.2011 con riferimento all'[articolo 9](#), relativamente alle passività di cui all'Oic 31.

La relazione illustrativa evidenzia come tale disciplina renda **applicabili le limitazioni dell'articolo 107 a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o di ammontare incerti** che presentino i requisiti indicati dall'Oic 31, **ancorché si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura** delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamento).

In altre parole, un **accantonamento** è tale indipendentemente dalla voce di **conto economico** che viene utilizzata e, pertanto, subisce le richiamate limitazione previste dall'[articolo 107](#) (deduzione solo nei casi stabiliti).

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLA FINANZA IN AZIENDA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

La “continuità aziendale” secondo il nuovo Oic 11

di **Fabio Landuzzi**

Il nuovo **Principio contabile Oic 11** entra in vigore a partire dai bilancio degli esercizi aventi inizio dal **1° gennaio 2018**, fatta salva la **facoltà di applicazione anticipata**; tuttavia, per i **paragrafi dal 21 al 24**, ovvero la parte che tratta del postulato della “**continuità aziendale**”, è prevista l’entrata in vigore per i **bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2017** con l’effetto anche di **sospendere l’applicazione del capitolo 7 dell’Oic 5** riferito alle valutazioni nel bilancio nell’ipotesi del venir meno del *going concern*.

Le indicazioni che si possono trarre dall’Oic 11 in merito al postulato della continuità aziendale ed agli effetti che esso produce, in senso positivo o negativo, sulla **valutazione delle poste di bilancio** sono principalmente le seguenti:

- la “continuità aziendale” si sostanzia nella capacità dell’impresa di continuare a **costituire un complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo ad **un periodo di almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio;
- la crisi di impresa non è di per sé una giustificazione sufficiente ad abbandonare i **criteri di continuità**; tuttavia, in questa condizione, detti criteri vanno applicati con **estrema cautela**;
- quindi, quando gli amministratori intravedono “**significative incertezze**” in merito alla capacità dell’azienda di permanere nelle condizioni suddette, nella **Nota integrativa** essi devono fornire in modo chiaro le informazioni relative ai “**fattori di rischio**”, alle “**assunzioni effettuate**” e alle “incertezze identificate”, nonché ai “**piani aziendali futuri**” volti a fronteggiare dette incertezze. Nella Nota integrativa dovranno essere poi esplicitate anche le **ragioni** che qualificano tali incertezze come “significative” ed infine le **ricadute** che possono determinare sulla continuità aziendale;
- qualora gli amministratori concludano ritenendo che non sussistono le condizioni per poter operare in “continuità aziendale” (e che non vi sono quindi ragionevoli **alternative alla cessazione dell’attività**) ma **non si sono ancora verificate le condizioni di scioglimento** della società ex **articolo 2484 cod. civ.**, la valutazione di bilancio deve ancora essere informata a **criteri di funzionamento** e quindi ispirata alla continuità aziendale, ma occorre tenere conto nella applicazione pratica di tali criteri del **limitato orizzonte temporale residuo**. Cosa significa in concreto tutto ciò?

L’Oic 11 fornisce alcuni **esempi**: significa che nel valutare le **immobilizzazioni materiali ed immateriali** occorre tenere conto di una **revisione della vita utile** nonché di **perdite durevoli di valore** (Oic 9) innescate appunto dalla **limitata prospettiva del loro impiego**; che occorre

esaminare i contratti esistenti e le obbligazioni che ne derivano, poiché la società potrebbe essere esposta a **rischi e passività potenziali** per inadempimenti contrattuali; che le **relazioni di copertura dei derivati** (Oic 32) potrebbero venire meno; che la recuperabilità delle **imposte anticipate** andrebbe ragionevolmente rivista; ecc.

E cosa accade quando, oltre al venire meno dei presupposti di *going concern* si è anche **verificata una causa di scioglimento** ex [articolo 2484 cod. civ.](#)?

L'Oic 11 precisa che in questa circostanza, comunque, il bilancio dovrebbe ancora essere predisposto secondo **criteri di funzionamento**, ma senza prospettiva di continuazione così che restano valide le indicazioni sopra fornite con l'aggiunta di un **ancor più rigoroso effetto della riduzione drastica del residuo orizzonte temporale**.

Questo stesso approccio andrebbe applicato ove la causa di scioglimento intervenisse dopo la chiusura dell'esercizio ma **prima della data di redazione del bilancio**.



AGEVOLAZIONI

Iperammortamento: la perizia tardiva fa slittare il beneficio

di **Lucia Recchioni**

Con la [risoluzione 27/E/2018](#) l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire chiarimenti in materia di **iperammortamento**, confermando, tra l'altro, le conclusioni raggiunte da **Assonime** con la recente **circolare 4/2018**.

Facciamo un passo indietro e analizziamo innanzitutto la **problematica**.

Come noto, per poter beneficiare dell'**iperammortamento**, *“l'impresa è tenuta a produrre una **dichiarazione resa dal legale rappresentante** ..., ovvero, **per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, **attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura**”.*

La **perizia tecnica giurata** deve essere acquisita **entro il periodo d'imposta** in cui il **bene entra in funzione**, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è **interconnesso** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; purtroppo potrebbe essere stato **difficile** per il **professionista** completare la procedura con il giuramento nei casi in cui l'**entrata in funzione** e l'**interconnessione** dei beni agevolabili sono avvenuti proprio a ridosso degli **ultimi giorni dell'anno**.

Per questo motivo l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 152/E/2017](#) ha ritenuto che, fermo restando il termine del **31 dicembre 2017** per l'effettuazione della **verifica** delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, il professionista potesse procedere al **giuramento** della perizia anche **nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017**: *“in particolare, nella descritte situazioni si ritiene sufficiente che il professionista incaricato consegna all'impresa entro la data del 31 dicembre 2017 una **perizia asseverata** e, quindi, dotata comunque di **assunzione di responsabilità** circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti. La consegna entro il 31 dicembre della perizia asseverata e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovrà risultare da un **atto avente data certa**: ad esempio, invio della perizia asseverata in plico raccomandato senza busta oppure invio della stessa tramite posta elettronica certificata (Pec)”.*

È però da rilevare che anche la stessa redazione della **perizia** richiede, ovviamente, del tempo, ragion per cui **alcuni professionisti non sono stati in grado** di consegnare nemmeno la **perizia attestata** (ma non giurata) entro il **31.12.2017**.

Con la già citata **circolare 4/2018, Assonime**, prendendo atto delle richiamate problematiche e interpretando le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e dal Ministero dello Sviluppo economico, ha ritenuto anche in questi casi **spettante l'agevolazione**, influenzando il suddetto ritardo esclusivamente sul **momento di fruizione** della stessa (per approfondimenti si rimanda all'articolo "[Iperammortamento e giuramento "tardivo" della perizia](#)" del 07.03.2018).

Orbene, con la **risoluzione** di ieri, 9 aprile, l'**Agenzia delle entrate** ha confermato la suddetta interpretazione, soprattutto in considerazione della circostanza che **la norma non prevede alcun termine** entro il quale, a pena di **decadenza**, devono essere **acquisiti i documenti** attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione.

Più precisamente, se l'acquisizione dei **documenti** avviene in un **periodo di imposta successivo** a quello di **interconnessione**, la fruizione dell'**agevolazione** deve iniziare **dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti**; pertanto, come chiarito nella risoluzione in esame, *"l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio"*.

In tutti quei casi, dunque, nei quali i **professionisti** non sono stati in grado di produrre **entro il 31.12.2017** la **perizia giurata**, le imprese potranno comunque beneficiare dell'**iperammortamento**, ma soltanto **dall'anno 2018**; nel **2017**, invece, potranno fruire del **superammortamento**.

Si ricorda, infine, che la quota di **iperammortamento** che potrà essere fruita dall'anno **2018** dovrà essere calcolata applicando il **coefficiente di ammortamento** fiscale alla **differenza** tra la **maggiorazione complessiva relativa all'iperammortamento** e la **quota di maggiorazione fruita a titolo di superammortamento** nel periodo d'imposta precedente, come precisato dalla [circolare AdE 4/E/2017](#), par. 6.4.1..



REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: autonoma organizzazione per il medico che utilizza tre studi

di **Alessandro Bonuzzi**

L'utilizzo da parte di un medico di **tre studi professionali** propri fa scattare il requisito dell'**autonoma organizzazione** con il conseguente assoggettamento ad Irap. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 7495 del 26.03.2018](#).

Si ricorda che il **presupposto** dell'Irap è l'**esercizio abituale**, nel territorio delle **regioni**, di attività **autonomamente organizzate** dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi ([articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#)). Ciò significa che il tributo regionale è dovuto **esclusivamente** nelle situazioni in cui si ravvisi l'esistenza di un'**autonoma organizzazione**.

Tuttavia, la verifica dell'esistenza o meno di un'attività autonomamente organizzata riguarda esclusivamente i singoli **professionisti** ed i **piccoli imprenditori**; difatti, il presupposto impositivo si **presume in ogni caso sussistente** per le società, gli enti e gli studi associati.

L'**attività autonomamente organizzata** sussiste tutte le volte in cui il contribuente che **eserciti l'attività di lavoro autonomo o d'impresa**:

- sia, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi **beni strumentali eccedenti** le quantità che costituiscono il **minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo **non occasionale** di **lavoro altrui non meramente esecutivo**.

Ebbene, il caso oggetto dell'ordinanza in commento riguarda il presupposto dell'**impiego** di beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono il **minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività.

Il giudizio trae origine dal **silenzio-rifiuto** dell'Agenzia delle Entrate verso la richiesta di **rimborso** dell'Irap versata da un **medico** negli anni 2007-2009. Il contribuente aveva presentato l'istanza poiché riteneva **non sussistente** il requisito dell'autonoma organizzazione, pur svolgendo la propria attività professionale di medico in ben tre studi.

La CTP ha avallato le ragioni dell'Agenzia, mentre la **CTR ha dato ragione al contribuente** affermando l'assenza dell'autonoma organizzazione. Le Entrate hanno conseguentemente impugnato la sentenza di secondo grado deducendo il vizio di violazione degli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 446/1997](#) per lo svolgimento dell'attività professionale da parte del contribuente **in tre**

distinti studi, oltre che per l'impiego di **beni strumentali per un elevato ammontare**.

Ritenendo **fondato il ricorso dell'Agenzia** la Cassazione ha **rinvio** la causa alla CTR al fine di verificare:

- il carattere **prevalentemente abitativo** di almeno uno dei tre studi utilizzati oppure
- il carattere **prevalentemente professionale** di solo due studi dei tre utilizzati.

Difatti, a parere della Suprema Corte *“seppur, a volte, l'utilizzo di due studi professionali, se rigorosamente giustificati da peculiari esigenze, non è circostanza che possa far ritenere sussistente l'autonoma organizzazione”* ove tali studi costituiscano semplicemente due luoghi ove il medico – in una vicenda già esaminata – **riceve i suoi pazienti** e, quindi, è soltanto uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale autonoma (Cass. ordd. n. 25238/16, 16369/17), tuttavia, **con l'utilizzo di tre studi propri, come nel caso di specie, il professionista appare impiegare beni strumentali potenzialmente eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività”**.

Insomma, l'autonoma organizzazione può anche non configurarsi per il medico che utilizza due studi, ma se il numero di studi sale a tre allora scatta la sussistenza del requisito e l'assoggettamento ad Irap. Ciò in ragione del fatto che in quest'ultimo caso i **beni strumentali impiegati** devono essere considerati **eccedenti il minimo indispensabile**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

Termini per l'impugnazione

di **EVOLUTION**



Ai sensi del combinato disposto degli articoli 51, comma 1, e 38, comma 3, D.Lgs. 546/1992, nel processo tributario è previsto, come per il processo civile, un doppio termine di impugnazione delle sentenze: un termine breve e un termine lungo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Contenzioso” una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la distinzione tra i due differenti termini per l'impugnazione.

I termini per l'impugnazione delle sentenze vengono distinti in:

- **termine breve**, in cui l'impugnazione può essere esercitata entro **60 giorni** decorrenti dalla data di notificazione della sentenza ad istanza di parte;
- **termine lungo**, in cui l'impugnazione può essere esercitata entro **6 mesi**, decorrenti dalla data di pubblicazione della sentenza, in caso di mancata notifica.

Nel **termine breve** l'impugnazione viene avviata, da parte dei soggetti legittimati, con la **notificazione della sentenza** mediante:

- ufficiale giudiziario;
- spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento;
- consegna diretta;
- PEC, ai sensi dell'[articolo 16-bis del D.Lgs. 546/1992](#).

A seconda di come avviene la notificazione viene rilasciata una prova:

- dalla **relata di notifica** apposta in calce all'originale o alla copia dell'atto in caso di notifica mediante **ufficiale giudiziario**;
- dall'**avviso di ricevimento** in caso di spedizione a mezzo **posta**;

- dalla **ricevuta di deposito** in caso di **consegna diretta**;
- dalla **ricevuta di consegna del gestore**, in caso di utilizzo della **PEC**.

In merito al **luogo di notificazione**, l'ex [articolo 17, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#), ha indicato che le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.

L'elezione di domicilio e l'indicazione della residenza o della sede hanno effetto anche per i successivi gradi di giudizio.

Il **termine lungo di impugnazione**, invece, opera in caso di **mancata** (o irrituale) **notificazione della sentenza** ex [articolo 38, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#). L'articolo appena citato dispone che la parte non costituita può proporre impugnazione oltre il decorso del termine lungo, se dimostra di non avere avuto conoscenza del processo sia nel caso di nullità della notificazione del ricorso, sia per nullità della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza.

Il termine lungo prevale sul breve qualora dovessero sovrapporsi, cosicché nell'ipotesi in cui il termine breve scada decorsi i 6 mesi dal deposito della sentenza, l'**impugnazione** deve comunque avvenire entro il termine lungo.

La **sospensione feriale** dei termini, di cui alla L. 742/1969, trova applicazione sia per il termine breve di impugnazione, sia per il termine lungo. Si tratta di un periodo compreso tra il 1° agosto e il 31 agosto in cui i termini per l'impugnazione si interrompono.

Così, nel caso in cui il termine breve scada nel mese di agosto, i termini di impugnazione si sospendono e riprendono a decorrere a partire dal 1° settembre. Ad esempio, se la sentenza è notificata in data 20 giugno, l'impugnazione della sentenza si sarebbe dovuta realizzare entro agosto, ma considerata la sospensione, il termine breve è posticipato al 19 settembre.



 **EVOLUTION Euroconference**

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >