

# STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

**CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 32/2019**

PAGINA

1/13

OGGETTO

## **FATTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO - TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE -**

AGGIORNAMENTO

**8 MARZO 2019**

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 2423-bis Codice Civile

OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

ECONOMIA AZIENDALE

PRINCIPI CONTABILI

OIC 29

CODICE CLASSIFICAZIONE

40

100

000

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 31/2019 - REDAZIONE E FORMALITA' RELATIVE ALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO AL 31.12.2017

REFERENTE STUDIO

**dott.ssa Adriana ADRIANI**

BRIEFING

La tematica relativa ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio è stata oggetto di un recente intervento da parte dell'OIC, con il quale è stato chiarito l'impatto di tali fatti sulla rappresentazione dei valori di bilancio.

A tale chiarimento hanno fatto seguito una serie di interventi delle associazioni di categoria, nonché della dottrina.

L'interesse per la questione si riverbera, peraltro, anche sotto il profilo fiscale, per effetto dell'estensione (ad opera dell'art. 13-bis del DL 244/2016 convertito) del principio di derivazione rafforzata ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese.

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti del trattamento contabile e fiscale, in capo all'impresa, dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

### **TRATTAMENTO CONTABILE**

Il trattamento contabile dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio si desume dal documento OIC 29.

Il principio contabile precisa, in via preliminare, che costituiscono "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio (§ 11).

I fatti successivi vengono, quindi, distinti a seconda che gli stessi debbano, oppure no, essere recepiti nei valori di bilancio.

Una particolare ipotesi si verifica, poi, in relazione ai fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

Tanto premesso, il trattamento contabile dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio risulta strettamente correlato alle regole che presidono all'imputazione temporale dei componenti di reddito (rectius al principio di competenza), nonché al principio di prudenza.

All'uopo si ricorda che i componenti di reddito devono essere rilevati in bilancio in base al principio di competenza.

In particolare, ai sensi dell'art. 2423-bis co. 1 n. 3 e 4 c.c.:

- ⇒ *"si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;*
- ⇒ *si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".*

L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere, quindi, rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono, e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

Il nuovo documento OIC 11 precisa che la competenza è il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al Conto economico ai fini della determinazione del risultato d'esercizio (§ 29).

In attuazione della previsione richiamata, le regole dei singoli principi contabili definiscono il momento in cui la rilevazione in bilancio dei fatti aziendali è conforme al principio della competenza (§ 30).

Per quanto attiene il principio di prudenza ai sensi dell'art. 2423-bis co. 1 n. 1, 2 e 4 c.c.:

- ⇒ *"la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza (...);*
- ⇒ *si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio (...);*
- ⇒ *si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".*

Il documento OIC 11 (§ 16) precisa che la valutazione delle voci secondo prudenza comporta la ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza.

Le norme richiamate delineano un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici, con prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza (§ 19). Infatti:

- gli utili non realizzati non devono essere contabilizzati;
- tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere riflesse in bilancio.

Le eccezioni a detto principio di asimmetria sono espressamente individuate dalle disposizioni del codice civile, come nel caso delle variazioni positive e negative del fair value degli strumenti finanziari derivati e degli utili e perdite su cambi non realizzati, derivanti dalla conversione di attività e passività in valuta non ancora regolate alla data di chiusura dell'esercizio (§ 19).

L'OIC, oltre a prevedere regole attuative di quanto previsto dalle legge in materia di prudenza, individua altre fattispecie che rappresentano la declinazione pratica del postulato stesso (§ 20).

### FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Il documento OIC 29 precisa che devono essere recepiti nei valori (delle attività e passività) di bilancio, in conformità al postulato della competenza, quei fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio (§ 59).

Occorre, quindi, riflettere in bilancio l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio (§ 60).

Ad esempio, rientrano tra i fatti che devono essere recepiti nei valori di bilancio (§ 59):

- ⇒ la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- ⇒ i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio, quali:
  - ⇒ il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - ⇒ la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
  - ⇒ la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
  - ⇒ la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
  - ⇒ la scoperta di un errore o di una frode.

Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori. Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificano eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori devono adeguatamente modificare il

progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio (documento OIC 29, § 62).

Pare, da ultimo, utile evidenziare che il principio contabile non si riferisce, riportando gli esempi sopra elencati, soltanto a fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che determinano la rilevazione di componenti negativi di reddito, ma anche a fatti successivi che determinano la rilevazione di componenti positivi di reddito.

### **FATTI SUCCESSIVI CHE NON DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO**

Secondo il documento OIC 29, non devono essere recepiti nei valori (in specie nei prospetti quantitativi) di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo, ma soltanto illustrati in Nota integrativa (se rilevanti), quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio (§ 59).

Infatti, la mancata comunicazione di tali eventi nella Nota integrativa potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni (§ 61).

Il principio contabile riporta i seguenti esempi (§ 59):

- ⇒ la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- ⇒ la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- ⇒ la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- ⇒ la sostituzione di un prestito a breve con un prestito a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio;
- ⇒ la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

Ulteriori esempi di fatti successivi che richiedono un'informativa in Nota integrativa sono i seguenti (§ 63):

- ⇒ operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- ⇒ annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- ⇒ acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- ⇒ distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- ⇒ annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- ⇒ emissione di un prestito obbligazionario;
- ⇒ aumento di capitale;
- ⇒ assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- ⇒ significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;

- ⇒ fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (es. titoli) o dei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- ⇒ richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

### IMPATTO SULLA RAPPRESENTAZIONE DEI VALORI DI BILANCIO

Una volta individuati i fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio, ci si è interrogati in dottrina, su quale sia l'impatto degli stessi sulla rappresentazione dei valori di bilancio.

Nella Newsletter OIC del mese di maggio 2018 è stata pubblicata una risposta ad una richiesta di chiarimento, mediante la quale è stato precisato che un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura in quanto giuridicamente sorti nell'esercizio successivo (oppure alla riclassificazione di poste di bilancio), ma può solo determinare un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio, tenuto conto delle condizioni in essere a tale data.

In pratica *“i fatti sopravvenuti di cui occorre tener conto in base all'OIC 29 servono a quantificare meglio le poste che attengono economicamente al bilancio dell'esercizio già chiuso – e che sono state specificate da tali fatti – senza tuttavia cambiarne la natura”* (circ. Assonime 27.6.2018 n. 15, § 2.3).

Analogamente, in dottrina è stato affermato che possono *“essere iscritti in bilancio solo i componenti reddituali derivanti da fatti e atti che hanno prodotto effetti giuridici nel corso dell'esercizio cui il bilancio stesso si riferisce. La valorizzazione di tali componenti può e deve tener conto anche di eventi insorti in un esercizio successivo, ma la natura e la classificazione dei componenti non possono che discendere dalle condizioni esistenti alla data di chiusura dell'esercizio oggetto di bilancio”* (Ferranti G.).

Sotto altro profilo, è stato osservato che *“l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma non può comportare che un fatto accaduto dopo la chiusura dell'esercizio modifichi la qualificazione e la classificazione di una posta contabile, rispetto a quelle desumibili alla luce delle vicende gestionali intervenute entro detta data. Infatti, anche la rilevazione delle vicende gestionali in un'ottica sostanziale è ancorata al momento in cui queste si verificano, sebbene con riguardo a parametri talora diversi da quelli considerati dalla rappresentazione di tipo giuridico-formale: un conto è qualificare gli effetti di un determinato atto privilegiando l'aspetto economico-sostanziale rispetto a quello giuridico-formale; un altro è individuare l'esercizio nel corso del quale tale atto ha prodotto i suddetti effetti (sostanziali) ai fini della classificazione in bilancio e dell'imputazione temporale”* (Andreani G., Tubelli A.).

La richiesta di chiarimento era stata formulata, in particolare, in riferimento alla definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale (comportante il sostenimento di un costo, come per esempio nel caso di un risarcimento) in essere alla data di bilancio.

In questo caso, la definizione comporta l'aggiornamento della stima del fondo rischi (in modo tale da adeguare il relativo importo a quanto dovuto) e non, invece, la sua riclassificazione come debito.

La questione si pone, comunque, anche con riferimento ad altre fattispecie, quali, a titolo esemplificativo, i premi ai dipendenti, le svalutazioni/perdite su crediti, le fatture da ricevere.

In riferimento a ciascuna fattispecie, occorre individuare il momento in cui il credito o il debito sorgono dal punto di vista giuridico.

Laddove il fatto sia già avvenuto prima della data di chiusura dell'esercizio, il relativo credito/debito deve essere rilevato in bilancio, ancorché la società ne abbia avuto conoscenza soltanto dopo la chiusura dell'esercizio.

Laddove, invece, il fatto sia avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, il relativo credito/debito deve essere rilevato nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

Tuttavia, il fatto deve essere utilizzato per modificare la stima dei valori eventualmente esistenti nell'esercizio precedente, ferma restando la relativa classificazione.

Ai fini della corretta rappresentazione contabile dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, occorre, quindi, distinguere il momento in cui gli stessi fatti avvengono (momento che determina la rilevazione contabile del relativo credito/debito), dal momento in cui la società viene a conoscenza di tali fatti, che può essere successivo alla chiusura dell'esercizio.

In questo contesto, una particolare attenzione va posta in riferimento ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che determinano la rilevazione di componenti negativi di reddito.

In tale fattispecie, infatti, laddove il fatto sia avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio e, quindi, il relativo debito non possa essere rilevato nel bilancio in chiusura ma soltanto nel bilancio relativo all'esercizio successivo, il rispetto del principio di prudenza (che impone di rilevare il bilancio tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate; documento OIC 11, § 19) potrebbe determinare comunque la rilevazione di un componente negativo di reddito, in contropartita di un fondo per rischi e oneri di un fondo svalutazione.

Tale evenienza determina conseguenze di rilievo sotto il profilo fiscale, per la cui analisi si rinvia al successivo § 3.

### **FATTI SUCCESSIVI CHE POSSONO INCIDERE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE**

Il documento OIC 29 (§ 59) precisa che alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale.

Tale evenienza si può verificare, ad esempio, laddove gli amministratori manifestino motivatamente l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa, oppure laddove le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, facciano sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

Più in particolare, occorre riflettere in bilancio l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio (§ 60).

Le indicazioni contenute nel documento OIC 11 in merito al postulato della prospettiva della continuità aziendale (*going concern*) forniscono un valido supporto per le valutazioni da eseguire per la verifica della continuità aziendale.

### INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

L'art. 2427 co. 1 n. 22-quater c.c. (inserito dal D.Lgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016) richiede di indicare in Nota integrativa le informazioni riguardanti *“la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”*.

Il documento OIC 29 (§ 64) precisa che si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Peraltro, nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Analoga informativa deve essere fornita nei bilanci redatti in forma abbreviata (art. 2435- bis co. 4 c.c.).

Discorso diverso deve essere fatto per le micro imprese, che, ai sensi dell'art. 2435-ter co. 2 c.c., sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 9) e l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci (art. 2427 co. 1 n. 16).

Qualora, invece, le micro imprese redigano (volontariamente) la Nota integrativa, le stesse devono fornire in Nota integrativa le informazioni sui *“fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”* sopra riportate (documento OIC 29, § 67).

### INFORMATIVA NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Per effetto delle modifiche contenute nel D.Lgs. 139/2015, l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che, in relazione ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente all'1.1.2016, doveva essere fornita nella Relazione sulla gestione, viene richiesta nell'ambito della Nota integrativa.

Parallelamente all'inserito dell'art. 2427 co. 1 n. 22-quater c.c., infatti, è stato abrogato l'art. 2428 co. 3 n. 5 c.c., ai sensi del quale (nella formulazione in vigore fino al 31.12.2015) dalla Relazione sulla gestione dovevano risultare *“i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”*.

### ***TRATTAMENTO FISCALE***

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal DL 244/2016 convertito, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016 per i soggetti "solari"), per individuare l'esercizio di competenza fiscale occorre distinguere:

- i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese;
- i soggetti che rientrano nella definizione di micro impresa.

### **SOGGETTI DIVERSI DALLE MICRO IMPRESE**

Per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese, ai fini della determinazione del reddito imponibile rilevano i componenti positivi e negativi contabilizzati in bilancio in base ai principi contabili nazionali.

Infatti, secondo l'art. 83 co. 1 del TUIR, per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile (così come per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS) "*valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*" (c.d. principio di derivazione rafforzata).

Ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma come declinato dai principi contabili (art. 2 co. 1 del DM 1.4.2009 n. 48, cui rinvia il DM 3.8.2017).

Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti:

- ❖ le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR (che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico- formali);
- ❖ nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

Per contro, l'imputazione temporale dei componenti di reddito avviene – salvo specifiche deroghe espressamente previste dal TUIR – in perfetta aderenza alle risultanze del Conto economico (in riferimento ai soggetti IAS, circ. Agenzia delle Entrate 7/2011, § 3.2.3).

### **Imputazione temporale dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio**

Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i componenti di reddito relativi a fatti successivi alla chiusura dell'esercizio assumono rilievo fiscale nell'esercizio in cui sono imputati in bilancio.

In sostanza, il trattamento contabile dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio assume rilievo anche sotto il profilo fiscale.

Vengono, quindi, meno le incertezze interpretative sorte, in riferimento alla disciplina previgente al DL 244/2016 convertito, in ordine all'individuazione del momento in cui i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità devono manifestarsi ai fini dell'imputazione temporale (ai fini fiscali) dei componenti di reddito. Tali incertezze (per la cui analisi si rinvia al successivo § 3.3) rimangono, invece, ferme per le micro imprese.

Tanto premesso, occorre considerare che anche ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata si applicano le disposizioni che prevedono (art. 2 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48; art. 2 co. 1 lett. a) n. 1 del DM 3.8.2017):

- ❖ Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione dalla formazione del reddito imponibile o la ripartizione in più periodi d'imposta;
- ❖ L'esenzione o l'esclusione, parziale o totale, dalla formazione del reddito imponibile di componenti positivi o la ripartizione in più periodi d'imposta;
- ❖ La rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio della loro percezione o del loro pagamento.
- ❖ In sostanza, anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata valgono, in quanto estranee alla nozione di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (Relazione illustrativa al DM 1.4.2009 n. 48):
- ❖ Le disposizioni che limitano il riconoscimento fiscale di ammortamenti, valutazioni e accantonamenti;
- ❖ le disposizioni che, per motivi di carattere prettamente fiscale, derogano al bilancio (redatto in base ai principi contabili nazionali o in base agli IAS/IFRS).

Si tratta, in particolare, delle disposizioni che prevedono l'imputazione di componenti positivi e negativi per cassa anziché per competenza (es. interessi di mora, compensi degli amministratori, dividendi, ecc.), che non consentono o limitano la deduzione di costi in quanto non inerenti o che prevedono la tassazione di componenti positivi frazionata nel tempo per motivi di opportunità fiscale (es. imposizione ripartita pro quota di talune plusvalenze).

In tali fattispecie, indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio, le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio e generano delle divergenze di trattamento con conseguente doppio binario fra valori civili e fiscali (in riferimento ai soggetti IAS, circ. Agenzia delle Entrate 7/2011, § 3.4).

Per individuare il corretto trattamento fiscale dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio, occorre quindi valutare, in ciascuna fattispecie, le specifiche disposizioni fiscali applicabili.

La questione si pone, in particolare, in relazione ai casi in cui, a fronte di fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che determinano la rilevazione di componenti negativi di reddito, nel bilancio in chiusura non possa essere rilevato il relativo debito, ma sia rilevato un fondo per rischi e oneri o un fondo svalutazione.

Tanto premesso, nei paragrafi successivi vengono esaminate alcune fattispecie che si presentano con frequenza nella pratica professionale.

### Controversie legali

Gli artt. 9 del DM 8.6.2011 e 2 del DM 3.8.2017 stabiliscono che, per i soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, i componenti reddituali iscritti in contropartita di *"passività di scadenza o ammontare incerti che*

presentano i requisiti di cui all'OIC 31" si considerano accantonamenti e, quindi, sono deducibili soltanto se rientranti tra quelli di cui all'art. 107 co. 1-3 del TUIR.

Pertanto, come evidenziato dalla Relazione illustrativa al DM 3.8.2017, la disciplina di cui all'art. 107 del TUIR, riguardante gli accantonamenti, si applica a tutti i componenti iscritti in contropartita di fondi per rischi e oneri, 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 accantonamenti).

Al riguardo, si ricorda che, secondo il documento OIC 12 (§ 79), gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci 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 sono iscritti nelle voci "B.12 - Accantonamenti per rischi" e "B.13 - Altri accantonamenti" del Conto economico.

In mancanza di una apposita norma di coordinamento, i componenti classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13 avrebbero, quindi, potuto essere dedotti senza applicazione dell'art. 107 del TUIR.

In conclusione, gli accantonamenti diversi da quelli espressamente indicati dal TUIR sono fiscalmente irrilevanti ex art. 107 co. 4 del TUIR anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.

A tal riguardo, nel corso del Videoforum, Il Sole - 24 Ore, 24.5.2018, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i seguenti esempi:

- ⌘ contenzioso con un ex dipendente in corso al 31 dicembre dell'anno x, il cui importo viene definito a seguito di sentenza o transazione nel mese di marzo x+1. Il relativo onere viene iscritto nel bilancio x tra i fondi per l'esatto importo pagato;
- ⌘ rinnovo di contratti collettivi di lavoro (che prevedono un'integrazione delle retribuzioni dell'anno x) perfezionato nei primi mesi dell'anno x+1, Il relativo onere viene iscritto nel bilancio x tra i fondi per l'esatto ammontare pagato.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, sulla base della ricostruzione contabile fornita dalla Newsletter OIC del mese di maggio 2018, un accantonamento rilevato in bilancio nell'esercizio x, il cui importo sia divenuto "certo" successivamente alla chiusura dell'esercizio, può essere portato in deduzione dal reddito soltanto nell'esercizio x+1. Pertanto, con riguardo agli esempi proposti, i relativi oneri sono deducibili nel periodo d'imposta x+1. Nel modello REDDITI relativo al periodo d'imposta x, sarà necessario operare le opportune variazioni in aumento per sterilizzare l'importo degli accantonamenti imputati a Conto economico.

In sostanza, ancorché la stima del valore del fondo sia aggiornata in considerazione dei fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, tali fatti non incidono sulla natura della posta contabile (*rectius* qualificazione) e, quindi, sul relativo trattamento fiscale.

### **Premi ai dipendenti**

Una fattispecie analoga a quella delle controversie è rappresentata dai premi ai dipendenti.

Ai fini della rilevazione contabile, occorre avere riguardo al relativo fondamento giuridico *rectius* al momento in cui sorge, dal punto di vista giuridico, l'obbligo di corrispondere i premi ai dipendenti.

Laddove la corresponsione dei premi sia prevista in via automatica dai contratti collettivi oppure da accordi aziendali, tali importi dovrebbero essere iscritti, nell'esercizio in cui la prestazione lavorativa che ha dato diritto al conseguimento del premio è stata svolta, consentendo all'impresa di conseguire ricavi (esercizio di competenza), tra i costi del personale (nelle sottovoci "B.9.a) - Salari e stipendi" e "B.9.b) - Oneri sociali" del Conto economico), rilevando in contropartita un debito verso i dipendenti e verso gli istituti di previdenza e sicurezza sociale, ancorché l'ammontare dei premi sia determinato soltanto nell'esercizio successivo a quello di competenza (prima della data di formazione del bilancio d'esercizio).

Gli oneri in esame concorrono a determinare il reddito d'impresa nell'esercizio di imputazione in bilancio per effetto del principio di derivazione rafforzata ex art. 83 del TUIR.

Laddove, invece, la corresponsione dei premi non sia prevista in via automatica dai contratti collettivi oppure da accordi aziendali, ma sia deliberata nell'esercizio successivo a quello di competenza, unitamente alla loro determinazione, sembra corretto rilevare il costo per il personale e il relativo debito soltanto in tale esercizio, in cui sorge dal punto di vista giuridico l'obbligo nei confronti del personale dipendente, ancorché i premi siano relativi all'esercizio precedente.

Limitatamente a tale seconda ipotesi (corresponsione dei premi deliberata nell'esercizio successivo a quello di competenza), ove specifici accordi o consuetudini prevedano, quale elemento eventuale, ad integrazione della retribuzione annuale, la corresponsione di premi (che rappresenterebbero, quindi, una passività probabile) e siano rispettati i requisiti previsti dal documento OIC 31 (§ 23 - 26), nel bilancio relativo all'esercizio in cui la prestazione lavorativa che ha dato diritto al conseguimento del premio è stata svolta, la società potrebbe piuttosto rilevare un accantonamento ad un fondo (da stornare nell'esercizio successivo, a fronte della delibera, in contropartita al debito).

Peraltro, nella specie sembrerebbe corretto rilevare l'accantonamento tra i costi del personale.

Sotto il profilo fiscale, tale accantonamento è fiscalmente indeducibile anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, non rientrando tra quelli di cui all'art. 107 co. 1 - 3 del TUIR (art. 9 del DM 8.6.2011 e art. 2 del DM 3.8.2017).

### **Perdite su crediti**

Secondo il documento OIC 29, il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore confermata dal fallimento dello stesso dopo la chiusura dell'esercizio (per ipotesi, nei primi mesi dell'anno x+1), rientra tra i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (per ipotesi, nell'anno x), in quanto normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio.

La circ. Assonime 27.6.2018 n. 15 (§ 2.3) ha affermato che, in tal caso, la rilevazione della perdita trae origine da un atto valutativo interno all'impresa e non, invece, da un atto realizzativo.

La dichiarazione di fallimento non modifica la natura del componente di reddito da rilevare nel bilancio x, ma ne definisce l'ammontare.

Pertanto, la perdita assume rilevanza fiscale soltanto quando siano rispettati i presupposti per la deducibilità di cui all'art. 101 co. 5 del TUIR.

Dunque, se la perdita rilevata nell'anno x non è ancora divenuta certa e definitiva, la stessa può essere dedotta soltanto a seguito della dichiarazione di fallimento (cioè nell'anno x+1), momento a partire dal quale si rende operante la presunzione di esistenza degli elementi certi e precisi atta a legittimare la deduzione in base alla norma citata in caso di debitori assoggettati a procedure concorsuali.

### Fatture da ricevere

Alcuni Autori hanno richiamato, nell'analizzare la tematica dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio, la fattispecie delle fatture da ricevere, interrogandosi se i relativi oneri possano essere dedotti nell'esercizio di imputazione a Conto economico in forza del principio di derivazione rafforzata.

A ben vedere, tale fattispecie non è assimilabile a quella, sopra analizzata, delle controversie, in quanto non determina la rilevazione di un fondo, ma di un debito.

Più in particolare, le fatture da ricevere devono essere rilevate in sede di chiusura dei conti, in tutti quei casi in cui l'impresa ha registrato l'entrata della merce nel magazzino ma non risulta possibile, da parte dell'ufficio contabilità, accertare il relativo costo perché la fattura non è stata ancora ricevuta.

In tali casi, si origina una differenza temporale tra il momento di effettuazione dell'operazione e il ricevimento del relativo documento contabile giustificativo.

I costi per l'acquisto della merce sono interamente di competenza dell'esercizio in chiusura, ma la collegata manifestazione numeraria avrà luogo nel successivo periodo amministrativo, al momento del ricevimento della fattura.

Occorre, quindi, imputare per competenza il costo stimato delle merci, rilevando in contropartita un debito presunto nei confronti del fornitore, attraverso il conto "Fornitori c/fatture da ricevere". La versione 2014 del documento OIC 19 (§ 17) precisava che tali debiti devono essere rilevati nella voce "D.7 - Debiti verso fornitori" dello Stato patrimoniale, nella misura in cui i rischi, gli oneri e i benefici significativi connessi alla proprietà dei beni acquisiti sono stati trasferiti all'impresa.

Si noti che il costo rilevato per competenza nell'esercizio in chiusura mediante la rettifica di imputazione connessa alle fatture da ricevere trova contropartita in un componente positivo di reddito, che può costituire uno storno di costo (variazione delle rimanenze di magazzino), qualora la merce consegnata si trovi ancora nei magazzini dell'impresa, oppure un ricavo di vendita, qualora la merce in esame sia stata ceduta.

Analogo meccanismo contabile trova applicazione in relazione alle prestazioni di servizi.

Nell'esercizio successivo, l'impresa riceve il documento contabile giustificativo dell'operazione e può, quindi, prendere visione dell'effettivo valore dei beni ricevuti.

In tale sede, occorre stornare il conto "Fornitori c/fatture da ricevere" e iscrivere il debito verso il fornitore.

Laddove la fattura sia ricevuta prima dell'approvazione del bilancio, il fatto successivo alla chiusura dell'esercizio consente di determinare con certezza l'importo del componente di reddito di competenza dell'esercizio precedente.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 32/2019

PAGINA

13/13

Sotto il profilo fiscale, l'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese non determina conseguenze sotto il profilo impositivo.

Gli oneri in esame concorrono a determinare il reddito d'impresa nell'esercizio di imputazione in bilancio, così come avveniva nel regime previgente alle modifiche introdotte dal DL 244/2016 convertito.

Per completezza di argomento, si ricorda che, laddove la fattura sia ricevuta dopo dell'approvazione del bilancio, le eventuali differenze tra il valore stimato in sede di chiusura e il valore effettivo del documento contabile devono essere imputate a Conto economico, a titolo di sopravvenienze.

Sotto il profilo fiscale, tali componenti di reddito concorrono a formare il reddito d'impresa:

- ⇒ ex art. 101 co. 4 del TUIR, ai sensi del quale *“si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87”*;
- ⇒ ex art. 88 co. 1 del TUIR, ai sensi del quale *“si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi”*.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

### STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
dott.ssa Adriana ADRIANI