

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sociale: principi contabili e fiscali

di Giulio Tedeschi (*)

La contabilizzazione nel bilancio di esercizio dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sociale è sempre stata un tema che ha interrogato gli operatori del bilancio, anche per le implicazioni fiscali che ne conseguono. In campo tributario la giurisprudenza, anche con arresti della Cassazione, ha fornito spunti di approfondimento che, peraltro, fanno riferimento a periodi ove diversi erano i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, nel frattempo significativamente variati. La valenza dei nuovi principi contabili, ora applicabili in ambito tributario per effetto del principio della derivazione rafforzata, ha fornito delle risposte a loro volta approfondite negli aspetti applicativi dalla prassi e dalla dottrina. Si ha così un quadro di riferimento, contabile e fiscale, che consente di contabilizzare correttamente le situazioni tipiche di fine esercizio, quali gli accantonamenti per i rischi (ad esempio per i rischi di deterioramento dei crediti o per i rischi attinenti cause legali), i premi (a esempio i premi di produttività ai dipendenti o i premi e sconti commerciali di fine anno).

Introduzione e riferimenti

I "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" sono "quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio di esercizio" (OIC 29, par. 11).

Lo stesso principio contabile individua tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (cfr. OIC 29, par. 59):

- quelli che devono essere recepiti nei valori di bilancio;
- quelli che non devono essere recepiti nei valori di bilancio;
- quelli che possono incidere sulla continuità aziendale.

Il tema da affrontare concerne l'aspetto della loro rilevazione e così pure della loro valenza fiscale secondo le norme del T.U.I.R. alla luce del principio di c.d. derivazione rafforzata, applicabile come noto anche ai soggetti OIC (cfr. art. 83, comma 1, T.U.I.R.).

Nonostante la portata e l'analisi svolta in dottrina sul principio della derivazione rafforzata anche per i soggetti OIC, alcune incertezze permangono sul tema della valenza fiscale dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sociale.

Come noto, il nuovo art. 83, comma 1, del T.U.I.R. dispone la riconosciuta rilevanza fiscale dei criteri di "qualificazione, imputazione temporale e classificazione" delle voci di bilancio date dai nuovi principi contabili OIC, recentemente rivisitati in dipendenza della riforma originata dal D.Lgs. n. 139/2015.

Senza voler entrare nell'approfondimento del principio della derivazione rafforzata, è opportuno ricordare che oramai è attribuita rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di impresa, ai criteri di "qualificazione,

Nota:

(*) Dottore commercialista e revisore legale in Milano, Partner Studio Bernoni Grant Thornton

imputazione temporale e classificazione" contenuti nei principi contabili OIC (1) anche in deroga alle specifiche norme del T.U.I.R., diverse però da quelle attinenti alle "valutazioni".

Il venir meno dell'operatività di alcune regole fiscali per effetto della nuova e più ampia valenza dei principi contabili ha, per esempio, modificato la portata dei requisiti di certezza per l'imputazione temporale dei componenti reddituali dettata dall'art. 109 del T.U.I.R. che, come noto, imponeva la deducibilità dei costi subordinata alla conoscenza contabile della loro certa esistenza o determinabilità in modo obiettivo.

La disapplicazione della competenza secondo la definizione fiscale e la prevalenza della derivazione rafforzata impatta in modo significativo sulla valenza fiscale dei "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" e quindi sulla corretta determinazione del reddito di impresa.

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e i comportamenti conseguenti

La prassi individua plurime fattispecie di fatti intervenuti successivamente alla chiusura dell'esercizio che sono da imputare a bilancio e che hanno rilevanza fiscale. Si parla, infatti, di:

- fatture da ricevere;
- premi del personale;
- commissioni di intermediazione;
- premi e sconti commerciali;
- rischi per cause legali e similari

tutte situazioni per le quali i "fatti successivi" aiutano a meglio quantificare la voce di bilancio che per competenza temporale attiene all'esercizio già chiuso, senza cambiarne, peraltro, la natura.

In altri termini i "fatti successivi" attengono alla conoscibilità di ulteriori informazioni che si riflettono su situazioni sorte alla data di chiusura dell'esercizio (2). In questo senso il redattore di bilancio deve continuare a fare riferimento alla condizione che un'attività o una passività aveva alla data di riferimento della chiusura dell'esercizio.

Sovviene ancora l'OIC 29 che, nell'identificare le soprarichiamate tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, precisa per l'appunto che i "... fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio" sono quei

"fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento di bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza" (cfr. OIC 29, par. 59, lett. a).

Come deve comportarsi il redattore di bilancio allorché viene a conoscenza di un fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio?

Innanzitutto, accertare la sussistenza delle condizioni descritte dall'OIC 29 al paragrafo 59 (3) che riporta anche un'esemplificazione, non tassativa, che descrive la definizione di una causa legale, la riduzione di valore di un'attività rispetto al costo, il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, la vendita di prodotti giacenti a magazzino a prezzi inferiori al costo, la determinazione di premi da corrispondere a dipendenti, ma anche la scoperta di un errore o di una frode. Fatti che devono essere recepiti in bilancio previa però un'ulteriore analisi - quantomeno per le ricadute fiscali - per comprendere se tali fatti incidano o meno sulla natura dell'attività o passività e modifichino o meno la condizione esistente alla data di chiusura dell'esercizio. Quindi se si sia in presenza di informazioni che confermino la situazione giuridica della voce di bilancio già rilevata a fine esercizio e ne consentano una verifica del valore attribuito ovvero se si sia in presenza di informazioni che varino la natura della medesima voce. Il tutto in ossequio della competenza economica (4).

Note:

(1) Con le ultime modifiche legislative avviate con il D.Lgs. n. 139/2015 si è così passati a una rappresentazione di bilancio che privilegia l'aspetto sostanziale anziché, come in passato, l'aspetto giuridico-formale. Il che - tra l'altro - ha implicato un ripensamento della competenza fiscale disciplinata dall'art. 109 del T.U.I.R.

(2) Fatti sopraggiunti che influenzano la "valutazione" della posta di bilancio, ma non ne consentono la riqualificazione attraverso un cambio di natura della medesima voce di bilancio.

(3) Non si tratta in questo caso dei fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale data la specificità della situazione che implica anche un ragionamento sul cambiamento dei principi contabili di riferimento.

(4) Inoltre, non deve essere dimenticato che l'OIC descrive anche fatti dei quali si debba tener conto quale informativa integrativa in nota integrativa senza rilevazione contabile. Cfr. OIC 29, par. 63.

Così pure sono precisati, sempre con una esemplificazione non tassativa, fatti che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (cfr. OIC 29, par. 59, lett. b). Trattasi del caso di diminuzione di valore di strumenti di mercato nell'esercizio successivo, di distruzione di impianti di produzione nell'esercizio successivo, della ristrutturazione di debiti, della sostituzione di prestiti a breve in prestiti a lungo termine, della perdita derivante da variazione dei tassi di cambio con valute estere. In questi casi, come detto, non è richiesta la contabilizzazione in bilancio, lasciando alla valutazione del redattore, se rilevanti, un richiamo in nota integrativa.

L'analisi delle situazioni (o condizioni) esistenti alla data di chiusura dell'esercizio guida il comportamento del redattore di bilancio per comprendere se un elemento sia da rilevare e classificare come debito/credito e così correlativamente come debba avvenire, anche per la rilevanza fiscale, l'iscrizione a conto economico rispettivamente di un costo/ricavo.

Inoltre, ai fini della rilevazione e classificazione di una voce (cui poi conseguirà la conseguente valutazione) un valido supporto è fornito dai principi OIC. Quanto all'iscrizione in bilancio di un costo e del correlato debito, l'OIC 19 definisce "debito" una "passività di natura determinata ed esistenza certa" che impone il pagamento dell'obbligazione per "ammontari fissi o determinabili". Diversa la situazione dei fondi per rischi e oneri che hanno lo scopo di far fronte, in termini di competenza economica, a "perdite o debiti aventi natura determinata, esistenza certa o probabile" (cfr. OIC 31), il cui importo è però "indeterminato" alla data di chiusura dell'esercizio.

Vi è, dunque, un aspetto di classificazione (valore a determinazione certa ovvero valore a determinazione incerta) cui segue, poi un aspetto di valutazione (ammontare determinabile o valore indeterminato).

Pertanto, la conoscenza dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio consente esclusivamente di avere una più precisa conoscenza - ai fini valutativi - delle caratteristiche delle attività e passività riferentesi a fatti gestionali manifestatisi entro la data di chiusura dell'esercizio sociale (accadimento già esistente a tale data), ma non di variarne la natura.

Classificazioni e valutazioni contabili e fiscali

La rilevanza dell'aspetto più di "valutazione" che di "classificazione" fornisce già una prima misura che aiuta nella corretta applicazione della derivazione rafforzata in campo fiscale. Rilevano ai fini fiscali, come detto, secondo l'art. 83 T.U.I.R., i soli aspetti di "qualificazione, imputazione temporale e classificazione", ma non anche quelli di "valutazione". Quanto al riferimento per così dire temporale, l'opportunità di poter tenere conto dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, riguarda l'intervallo sino al momento in cui l'organo amministrativo redige il progetto di bilancio (generalmente il Consiglio di amministrazione che approva il suddetto progetto, ovvero il termine ultimo in cui il progetto viene consegnato ai sindaci e ai revisori legali, ovvero, in loro assenza, la data in cui il progetto di bilancio deve essere depositato presso la sede in vista dell'assemblea). In presenza di fatti intervenuti successivamente a tale data, ma sempre prima della formale approvazione da parte dell'assemblea, la conoscenza tale da poter pregiudicare l'attendibilità del bilancio impone comunque una modifica del progetto, anche nel corso dell'assemblea dei soci.

Ai fini fiscali va, inoltre, considerato che la giurisprudenza ha più volte sancito, con arresti anche della Corte di cassazione, il principio che si deve tener conto nella predisposizione della dichiarazione fiscale non solo dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, ma addirittura di quelli conosciuti sino al termine di presentazione della dichiarazione (5).

I contenuti in una risposta dell'OIC a un quesito

Tornando al tema dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, un passaggio che ha fornito un'importante interpretazione della

Nota:

(5) In tal senso la Cass. n. 2892/2002; n.19671/2013; n. 3484/2014; n. 1107/2017. Sentenze però che a parere di chi scrive devono essere attentamente considerate nel contesto temporale in cui erano insorti i relativi contenziosi, cioè periodi in cui la dichiarazione dei redditi doveva essere presentata a ridosso dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea e non parecchi mesi dopo, come prevede l'odierna normativa.

fattispecie in esame è venuto dallo *Standard Setter* nazionale in risposta a un quesito formulato, la cui risposta è stata pubblicata nella *Newsletter* di OIC del mese di febbraio 2018. A sua volta, ai fini fiscali, l'Agenzia delle entrate nell'ambito di un evento organizzato dalla stampa specializzata il 24 maggio 2018 ha preso posizione nel solco della risposta formulata da OIC.

Il quesito concerneva l'impatto che possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio i fatti conosciuti successivamente alla chiusura dell'esercizio e quindi se tali fatti successivi richiedano una sola modifica della stima valutativa ovvero anche una modifica della classificazione. L'esempio concreto riguardava la definizione intervenuta dopo la chiusura dell'esercizio sociale di una causa legale e quindi se tale fatto comportasse la riclassificazione del fondo oneri e rischi in debito, ovvero se si dovesse procedere esclusivamente a una più puntuale stima del fondo medesimo.

Partendo dal postulato della "competenza" OIC ha risposto affermando 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" e quindi il fatto successivo "... può portare ad 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 bilancio".

Pertanto, ai fini contabili il fatto successivo aiuta a meglio valutare la voce di bilancio senza tuttavia cambiarne la natura. Di conseguenza sul solco di tale precisazione, per il profilo fiscale, l'Agenzia ha confermato che un onere derivante da una sentenza emessa al tempo $t+1$, successivamente alla data di chiusura dell'esercizio t , ma prima della data di formazione del bilancio debba continuare a considerarsi quale accantonamento a fondo rischi, seppur determinato in modo più puntuale, e quindi quale fondo la cui deducibilità (del costo, divenuto debito certo) potrà avvenire solo nell'esercizio successivo $t+1$. Ciò sul fondamento che alla data di chiusura dell'esercizio t la situazione originata implicava l'esistenza di un rischio indeterminato nella sua natura giuridico-contabile per il quale il fatto conosciuto successivamente non può retroagire per cambiarne la natura.

Alcune situazioni concrete

È ora possibile calare detti principi in situazioni concrete, seppur in modo sintetico anche perché ogni situazione merita di essere analizzata e risolta caso per caso a seconda delle effettive caratteristiche.

La prima e più conosciuta situazione riguarda le c.d. fatture da ricevere, ma anche simmetricamente le c.d. fatture da emettere (6).

Il fatto sottostante a tale iscrizione è l'esistenza certa di un costo d'esercizio (ma vale anche per un ricavo) già originatosi alla data di chiusura dell'esercizio, per il quale il fornitore non ha ancora inviato il documento contabile, la fattura. Il fatto, dunque, se già verificatosi entro la data di chiusura dell'esercizio impone la contabilizzazione del costo e del correlato debito. In tale situazione la società è in grado di possedere tutti gli elementi per la quantificazione del costo e del correlato debito di natura determinata e esistenza certa, con la conseguente obbligazione a pagare ammontari fissi o determinabili (OIC 19).

Il ricevimento della fattura assumerà una mera efficacia ricognitiva per il controllo di calcoli già correttamente effettuati (ad esempio, sul presupposto delle previsioni contrattuali) alla data di chiusura dell'esercizio e in ogni caso, ai fini dei controlli dell'Amministrazione finanziaria, per la conferma di costi che hanno trovato rispondenza nella fattura pervenuta nell'esercizio successivo. Tale fatto (il ricevimento della fattura) non cambia la natura del valore contabilizzato in bilancio e costituisce - *a posteriori* - una conferma delle impostazioni contabili e fiscali adottate.

Una seconda situazione riguarda i c.d. premi di produttività, le cui forme di remunerazione variabile sono ancorate a precisi accordi contrattuali e quantificabili sulla base dei dati consuntivi dell'esercizio. La natura della voce contabile porta a indicare che il suo presupposto si origina alla chiusura dell'esercizio, ma la quantificazione può avvenire solo in epoca

Nota:

(6) Con la specificità che il principio legale e quello contabile impongono, per i componenti positivi e per le attività, di iscrivere in bilancio esclusivamente gli utili realizzati, mentre per i componenti negativi e le passività si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio, per il postulato della prudenza codificato nell'art. 2423-bis c.c.

successiva allorché i dati di riferimento saranno consuntivati dopo la chiusura d'esercizio. Si tratta, nella generalità dei casi, di un costo di natura determinata e di esistenza certa nel suo presupposto alla data di chiusura dell'esercizio in relazione al quale la successiva disponibilità del dato puntuale per la sua determinazione (il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio) non cambia la natura originaria della voce di bilancio che sarà un costo e un correlato debito. Per tale situazione l'applicazione dei principi contabili ha rilevanza anche ai fini fiscali in forza della derivazione rafforzata.

Diversa potrebbe essere la situazione per la quale, fissato il concetto del premio, l'individuazione dei beneficiari avvenga in epoca successiva (ad esempio: i dipendenti in forza a una data successiva, nel corso dell'esercizio $t+1$; ovvero altre condizioni costitutive il diritto al percepimento e l'individuazione dei beneficiari rimandata all'esercizio $t+1$): in tal caso il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio rappresenta un'attività di mera efficacia ricognitiva di calcoli effettuabili alla data di chiusura dell'esercizio, bensì ha natura costitutiva. Perciò la situazione alla data di chiusura dell'esercizio non consente di disporre di tutti gli elementi per imputare a bilancio una passività di natura determinata ed esistenza certa, bensì di accantonare un fondo oneri futuri. Con la conseguente applicazione dell'art. 107 del T.U.I.R. e quindi l'indeducibilità dell'onere nell'esercizio chiusosi (t).

Una terza situazione, simile alla precedente, riguarda i c.d. premi di fine anno e/o sconti commerciali. Trattasi di quegli oneri o proventi che vengono pattuiti tra le parti (venditore e acquirente, soprattutto in ambito commerciale) che sono ancorati ai volumi d'affari intervenuti nel corso dell'anno. Generalmente sono valori oggetto di appositi contratti, ove sono specificati i presupposti e le condizioni (x per cento al supero di determinati volumi). Anche in questo caso la puntuale previsione contrattuale consente di definire la natura della voce contabile alla data di chiusura dell'esercizio quale passività di natura determinata ed esistenza certa. Il conteggio nell'esercizio successivo allorché si conosceranno i dati consuntivati (il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio) non cambia natura alla voce contabile e rappresenta una

mera attività ricognitiva di calcoli già effettuati/effettuabili alla chiusura dell'esercizio in presenza di condizioni originatisi nell'esercizio di competenza (t). Simmetricamente per chi deve contabilizzare un provento.

Fondamentale è però disporre di un contratto ove sia puntualmente disciplinato il presupposto e le modalità di conteggio del premio e che tale conteggio avvenga entro la data di predisposizione del progetto di bilancio, quindi previa condivisione non sempre facile tra le due parti interessate.

Una quarta situazione riguarda i "rischi per cause legali e similari", per la quale qui basta rifarsi a quanto poco sopra riportato quale risposta al quesito OIC, fatto poi proprio anche dall'Agenzia delle entrate nell'ambito di un evento organizzato dalla stampa specializzata. In questa sede giova ribadire il principio che può essere analizzato caso per caso nell'ambito delle molteplici, specifiche, situazioni che ogni società può avere. Il fatto intervenuto successivamente alla chiusura dell'esercizio non deve mutare la situazione sottostante che deve continuare a riferirsi a condizioni già esistenti alla data di chiusura dell'esercizio. In altri termini, il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio non può mutare la condizione di un'attività e passività così come rilevabile alla data di chiusura dell'esercizio.

In questo ambito si può enunciare un'ultima situazione che riguarda le "svalutazioni dei crediti" e quindi la conoscenza di elementi per valutare il rischio di deterioramento della situazione del debitore. Anche in questo caso, mutuando i principi esposti nella risposta al quesito OIC, è possibile sostenere che la dichiarazione di fallimento intervenuta nell'esercizio successivo (il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio) modifica la condizione rispetto a quella esistente alla data di chiusura dell'esercizio. Infatti, si passa da una situazione in cui era necessario valutare il presumibile valore di realizzo di un credito (tipica valutazione di un'attività, peraltro esistente) a una situazione in cui sorge una perdita sul credito. Perdita che si origina nell'esercizio successivo allorché sarà stato dichiarato il fallimento del creditore (elemento costitutivo il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio) e in base al principio di derivazione rafforzata si è per l'appunto in presenza di una

“valutazione” al di fuori del principio di derivazione rafforzata. Valutazione fiscale non più ancorata all'art. 106 del T.U.I.R. vigente alla data di chiusura dell'esercizio, bensì all'art. 101 T.U.I.R. quale situazione di perdita, intervenuta successivamente.

Conclusioni

Le corrette applicazioni dei principi contabili assumono rilevanza fiscale in base alla derivazione rafforzata allorché riguardano criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle voci di bilancio, ma non anche le valutazioni (disciplinate ai fini fiscali dagli artt. 85 e seguenti del T.U.I.R.).

L'operatore deve prestare particolare attenzione alla corretta lettura e interpretazione dei principi legali e contabili, calando nel caso concreto che gli si presenta la puntuale applicazione delle disposizioni contenute nei principi contabili, anche in via analogica per casi simili.

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio devono essere rilevati, sussistendo le

condizioni descritte dall'OIC 29, par. 59 e 60-63, e in quanto correttamente rilevati assumono anche valenza fiscale nell'ambito e nei limiti dettati dal principio di derivazione rafforzata.

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio devono essere attentamente esaminati per comprendere se comportino una variazione delle condizioni di un'attività o passività esistenti alla data di chiusura dell'esercizio. Se sono meri elementi utili per una puntuale azione ricognitiva di conteggio di calcoli già effettuati/effettuabili alla data di chiusura dell'esercizio allora influenzano solo il miglior conteggio, ma non cambiano natura all'attività o passività sorta a fine esercizio, assumendo conseguentemente anche rilevanza fiscale per il principio della derivazione rafforzata.

Se, viceversa, importano una variazione della natura dell'attività o passività, allora non potranno comportare retroattivamente una diversa classificazione (e conseguentemente un diverso principio di valutazione) con efficacia retroattiva.