Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di lunedì 11 dicembre 2017

**BILANCIO**

# *La "qualificazione" contabile segue gli effetti sostanziali*

di **Lucia Recchioni**

L'articolo 83 Tuir, così come modificato dall'articolo 13-*bis*, comma 2, D.L. 244/2016, prevede che per i soggetti, **diversi dalle micro-imprese**, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, **anche ai fini fiscali**, i criteri previsti dai **principi contabili** in materia di:

- **qualificazione delle operazioni aziendali** (ovvero i criteri per l'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici, ai fini dell'individuazione del **"modello" giuridico-negoziale** cui ricondurre ciascuna operazione aziendale),
- **classificazione in bilancio** (ovvero i criteri da adottare nella successiva fase di **individuazione** degli effetti dell'operazione, ai fini della corretta **appostazione in bilancio** degli elementi reddituali e patrimoniali),
- **imputazione temporale** (ovvero i criteri finalizzati all'individuazione del **periodo d'imposta** in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere alla formazione della **base imponibile**). In merito a quest'ultimo punto giova tuttavia sottolineare che sono previste dal legislatore fiscale alcune espresse **deroghe** al principio di derivazione.

Il legislatore ha quindi **escluso** l'applicazione dell'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir (dedicato al principio di **competenza fiscale**), riconoscendo rilevanza, ai fini della determinazione del reddito, alle rappresentazioni di bilancio ispirate al **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, principio che pervade l'intera disciplina contabile, in luogo del tradizionale riferimento alle **risultanze contrattuali**.

Deve tuttavia **escludersi**, ad oggi, il **pieno riconoscimento fiscale** di tutte le grandezze espresse nel bilancio di esercizio.

D'altra parte, l'attuale forma di derivazione è correttamente qualificata come "**rafforzata**", e **non "piena"**, proprio per evidenziare che **non ricadono** nell'ambito applicativo del suddetto principio i fenomeni che, invece, interessano unicamente la **valutazione** dei componenti di reddito fiscalmente rilevanti (senza considerare inoltre le specifiche **deroghe** al principio di derivazione previste dal **legislatore fiscale**).

Il principio di derivazione rafforzata deve quindi essere interpretato considerando le sue finalità, che sono quelle di privilegiare una rappresentazione dei fatti aziendali fondata sugli **effetti sostanziali** della singola operazione (alla luce dell'**effettivo trasferimento dei rischi e dei benefici**), abbandonando invece una rappresentazione di natura **giuridico-formale**.

Come chiarito dalla **bozza in consultazione** del **principio contabile OIC 11**, pubblicata lo scorso ottobre, nell'ambito del processo di **"qualificazione" contabile** (rilevante, appunto, anche ai fini fiscali), il redattore di bilancio deve quindi individuare lo **schema giuridico-contrattuale** che ricorre nella specifica operazione, per poi conseguentemente determinare se e con quali modalità possano considerarsi generati **flussi reddituali** positivi o negativi.

Nel compiere quest'analisi, il redattore di bilancio deve "osservare" le operazioni aziendali secondo gli **effetti sostanziali** che le stesse determinano: ben potrebbe accadere, pertanto, che la **rappresentazione contabile** sia sostanzialmente difforme da quella che sarebbe emersa assumendo una **rappresentazione giuridico-formale** dell'operazione.

Si pensi al classico caso del **contratto di compravendita**: il ricavo della vendita e il conseguente credito potranno essere contabilizzati soltanto se "*si è verificato il **passaggio sostanziale** e non formale del **titolo di proprietà** assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il **trasferimento dei rischi e benefici***". Ciò premesso, nel caso in cui il singolo contratto **non preveda il trasferimento dei rischi e dei benefici**, potrebbe accadere che, anche a fronte della stipula di un contratto di compravendita **non** sia rilevato il **ricavo** in contabilità e lo stesso non assuma dunque **rilievo fiscale**.

La **bozza per la consultazione del principio contabile OIC 11** chiarisce quindi che la prima e fondamentale attività che deve svolgere il redattore di bilancio consiste nell'individuazione dei **diritti** e degli **obblighi nascenti dal contratto**, dovendo poi confrontarli con le **previsioni dei principi contabili**: solo in questo modo è infatti possibile individuare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.

La bozza in consultazione del principio contabile, tra l'altro, richiama anche il concetto di "***unità elementare da contabilizzare***". Pertanto, a fronte di un **unico contratto** potrebbero sorgere **diritti o obblighi diversi** che potrebbero richiedere la **contabilizzazione separata**, così come da **più contratti** potrebbero sorgere effetti sostanziali che devono essere **contabilizzati unitariamente**.

Seminario di specializzazione
IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI
Scopri le sedi in programmazione >