Chiusura dei bilanci, il rebus degli eventi a cavallo di fine anno

Ancora lontano l'obiettivo di limitare il doppio binario civilistico e fiscale

PAGINA A CURA DI
Alessandro Germani

Nell'ambito della predisposizione del bilancio d'esercizio il conteggio del fondo imposte è un'attività che richiede un'attenzione particolare. A seguito delle modifiche del Dlgs 139/2015, l'introduzione del principio della derivazione rafforzata anche per i soggetti Oic avrebbe il compito di facilitare i calcoli fiscali e di attenuare le ipotesi di doppio binario fra civilistico e fiscale. Senonché, i casi di divergenza fra criteri civilistici e fiscali restano assai frequenti.

Le maggiori difficoltà riguardano tutti quegli eventi che si collocano a cavallo della fine dell'anno, motivo per cui occorre comprendere il corretto comportamento civilistico e, di conseguenza, quello fiscale. Dal punto di vista contabile si è in presenza dei cosiddetti fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che sono disciplinati dal principio Oic 29.

Questo sul piano fiscale si deve intrecciare col fatto che la derivazione rafforzata dovrebbe comportare il superamento dei principi di certezza e obiettiva determinabilità e di competenza fiscale di cui all'articolo 109 commi 1 e 2 del Tuir. Ricordiamo, poi, che in tema di servizi il concetto di ultimazione degli stessi ai fini della deducibilità resta comunque valido anche nel nuovo regime (circolare Assonime 14/2017)

COMMISSIONI

Possono essere sottoposte a condizione sospensiva, cioè riconosciute solo al raggiungimento di un certo quantitativo di ordini, oppure risolutiva, cioè stornate in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo. Nel caso di commissione stanziata a fine anno con condizione sospensiva che si materializza a febbraio, ciò potrà influenzare l'importo stanziato ma non la sua natura, che resta quella di accantonamento ad un fondo.

Questa impostazione è stata avallata anche dall'Oic nelle newsletter di febbraio e maggio 2018. Ciò comporta che fiscalmente, trattandosi di un accantonamento, il costo dovrà essere ripreso a tassazione. Diverso (e più semplice) il caso della condizione risolutiva, che comporta l'iscrizione e la deduzione del costo nell'anno, salvo poi determinare l'anno dopo, all'avverarsi della condizione, il venir meno del debito.

PREMI DEL PERSONALE

Anche questa fattispecie appare in molti casi di non semplice interpretazione. Infatti laddove i premi di fine anno sono ancorati a dei parametri aziendali che si determinano al 31 dicembre, per quanto poi il conteggio degli stessi venga effettuato successivamente, ciò dovrebbe comportare l'iscrizione di costi in contropartita di debiti e, fiscalmente, la deduzione dei costi stessi.

Discorso differente invece si ha nei casi in cui a fine anno manchino degli elementi, motivo per cui si procede a delle stime. Prendiamo il caso in cui si debbano effettuare dei rinnovi contrattuali. O anche quello in cui il premio dei dipendenti è solo in parte legato al raggiungimento di parametri di bilancio, ma sia anche frutto della performance individuale che è oggetto di individuazione nei primi mesi dell'esercizio successivo. In questi casi, indipendentemente dall'iscrizione contabile, sembra che si sia in un'ipotesi di accantonamento, motivo per cui il relativo costo non dovrebbe essere considerato fiscalmente deducibile.

RESI SU VENDITE

Altro caso abbastanza frequente riguarda il fatto che, a fronte di vendite effettuate in corso d'anno, vi siano resi che intervengono nei primi mesi dell'anno successivo, ma prima dell'approvazione del bilancio. Anche qui è utile partire dal comportamento contabile. Ai sensi dell'Oic 31 (par. 18) il reso viene stanziato in contropartita di un fondo per resi di prodotti, motivo per cui fiscalmente l'accantonamento non è deducibile, determinandosi un'altra ipotesi di doppio binario. Vi sono poi alcuni casi particolari per i quali si rimanda agli esempi dell'Oic 31 (par. 44-46).

CAUSE LEGALI E PERDITE SU CREDITI

Vediamo l'ipotesi di una causa legale, che si definisce dopo la fine dell'esercizio ma prima dell'approvazione del bilancio. Chiaramente in bilancio si dovrà far retroagire l'ammontare relativo all'esito successivo, ma ciò non cambia la natura del componente negativo, che resta quella di un accantonamento a fondo e non di un debito. Coerentemente con ciò, tale accantonamento risulterà fiscalmente indeducibile. Seguendo questa impostazione, anche la dichiarazione di fallimento intervenuta a febbraio dell'anno successivo non dovrebbe integrare al 31 dicembre quegli elementi certi e precisi che consentono la deduzione della perdita su crediti (circolare Assonime n. 15/2018 par. 2.3).

In tutti questi casi, che peraltro comportano anche lo stanziamento delle imposte anticipate in presenza di differenze temporanee, sembra chiaro che la derivazione rafforzata non aiuti, perché caso per caso si dovranno fare attente valutazioni che conducono spesso al fatto che lo stanziamento in bilancio del componente negativo non trovi immediato riconoscimento anche sul piano fiscale. La semplificazione appare quantomai lontana.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I CASI CONTROVERSI



I premi al personale

Nel caso in cui i premi di fine anno siano ancorati a dei parametri da determinare il 31 dicembre, questo dovrebbe comportare l'iscrizione dei costi in contropartita di debiti e, fiscalmente, la deduzione dei costi. Discorso diverso, invece, nel caso in cui a fine anno manchino degli elementi che si materializzano l'anno successivo

I resi

Il caso si presenta quando, a fronte di vendite effettuate nel corso dell'anno, vi siano dei resi che intervengono nei primi mesi dell'anno successivo ma prima dell'approvazione del bilancio. In base all'Oic 31 il reso viene stanziato in contropartita di un fondo per resi prodotti, motivo per cui fiscalmente l'accantonamento non è deducibile, determinando un'ipotesi di doppio binario