

ACCERTAMENTO / NORME & TRIBUTI

## Bilanci, ammessa la contestazione diretta del Fisco

Giulio Andreani Gianfranco Ferranti

Il Fisco può sindacare i criteri di redazione del bilancio e rettificare il reddito imponibile dichiarato dalle imprese, senza dover attendere di impugnare il prospetto davanti al giudice civile. Andreani e Ferranti - a pagina 10 - Alla luce del principio di derivazione, che trova applicazione per tutte le imprese (sia quelle Oic- adopter che quelle Ias/Ifrs- adopter ), il Fisco può sindacare i criteri di redazione del bilancio, effettuando "automaticamente" una rettifica del reddito imponibile dichiarato da tali soggetti, senza dover impugnare il bilancio dinanzi al giudice civile. L'articolo 10 del Tuir stabilisce che il reddito d'impresa dei soggetti in contabilità ordinaria è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione stabilite dal Tuir. Per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 10-ter del Codice civile il principio di derivazione è stato "rafforzato" stabilendo la prevalenza dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili (nazionali e Ias) su quelli fiscali. L'Agenzia ha affermato, nella risoluzione 10/E del 10/06/2018, che le variazioni in aumento o in diminuzione da apportare al conto economico, conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni successive all'articolo 10 del Tuir, sono solo quelle previste come obbligatorie da tali disposizioni e non anche quelle semplicemente facoltative (l'Assonime si è espressa anch'essa in tal senso nella lettera-circolare del 10/06/2018). L'Amministrazione finanziaria deve, pertanto, verificare l'osservanza da parte delle imprese, oltre che delle norme fiscali, anche delle regole dettate dai principi contabili. La violazione degli standard contabili si traduce infatti nella violazione di una precisa disposizione fiscale, che le Entrate e la Gdf hanno il potere di contestare, senza dover ottenere una preliminare pronuncia del giudice civile, ex articolo 10, comma 1, del Dpr 131/11, lettere b) e d). Queste norme consentono la rettifica del reddito dichiarato: quando non sono state esattamente applicate le disposizioni del Tuir relative al reddito d'impresa (comprese quelle recate dall'articolo 10); in caso di incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati (ancorché non vengano più inviati), tra i quali è compreso il bilancio, risultanti dalla ispezione delle scritture contabili dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili. Del resto competente a pronunciarsi sulla violazione delle norme fiscali è il giudice tributario, il quale deve sì accertare la conformità del comportamento del contribuente ai principi contabili, ma esegue direttamente e autonomamente tale compito. Ad esempio, i principi contabili statuiscono che i ricavi di vendita e i relativi crediti sono rilevati quando il processo produttivo dei beni venduti è stato completato e si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del loro titolo di proprietà, attribuendo rilevanza al momento in cui i rischi e benefici economici vengono trasferiti. In tal caso il Fisco può verificare la corretta applicazione di tali principi ai fini della determinazione del reddito dei contribuenti cui si applica il principio della derivazione "rafforzata", rettificando il reddito d'impresa dichiarato qualora gli stessi, in sede di redazione del bilancio, non abbiano fatto corretto riferimento al momento in cui il passaggio del rischio e del beneficio economico è intervenuto. Tale censura, pur implicando effetti sulla rappresentazione contenuta nel bilancio, non ne impone l'impugnazione da parte dell'ufficio finanziario. La sindacabilità dei criteri di redazione del bilancio riguarda anche le microimprese (articolo 10-ter), con riferimento ai principi contabili adottati (quello relativo all'iscrizione dei derivati non è applicabile), anche in via facoltativa (come nel caso del criterio del costo

ammortizzato).

**TRE CASI DA MONITORARE 1 AMMORTAMENTI MATERIALI** Prevale il criterio civilistico Non è possibile calcolare gli ammortamenti fiscali in modo avulso dal bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato dall'articolo 83 del Tuir (risoluzione 78/E/2005) L'articolo 102 del Tuir non detta un regime fiscale «del tutto autonomo» rispetto a quello bilancistico, ma «si limita a stabilire delle soglie di deducibilità massima consentita con riguardo agli ammortamenti» (Assonime circolare del 9 maggio 2005). **2 RIMANENZE FINALI** Scelta non sindacabile dal Fisco Per il Tuir (articolo 92, comma 4), «le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata o del primo entrato, primo uscito, o con varianti di quello di cui al comma 3, le rimanenze finali sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato». La scelta del criterio di quantificazione compiuta dal contribuente ex articolo 2426, n. 10), del Codice civile riverbera i propri effetti sul reddito tassabile e il Fisco non può sindacarla anche se genera un vantaggio fiscale. **3 SPESE DI MANUTENZIONE** In bilico il limite del 5% Ai fini fiscali assume rilevanza la corretta applicazione dei principi contabili: il plafond del 5% si applica quindi solo alle spese di manutenzione ordinaria e le altre vanno capitalizzate (circolari 10/E e 27/E del 2005). L'articolo 102, comma 6, del Tuir consente all'imprenditore di scegliere se capitalizzare le spese di manutenzione o dedurle entro il limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili (l'eccedenza in quote costanti nei 5 esercizi successivi). (Cassazione sentenze 7885/2016, 18810/2017 e 3170/2018)..