

FRANCO ROSCINI VITALI

ALVEC

Associazione Laureati in Economia dell'Università di Verona

REZZATO, 22 FEBBRAIO 2020

BILANCI ESERCIZIO 2019

Bilanci di esercizio sempre più importanti anche dal punto di vista fiscale per il principio di derivazione rafforzata che si applica, dall'esercizio 2016, a seguito delle norme in materia di bilancio introdotte dal decreto 139/15.

Per il principio di derivazione rafforzata, contenuto nell'articolo 83 del Tuir, rilevano, in deroga alle disposizioni del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali: queste regole non riguardano le micro-imprese (articolo 2435-ter c.c.).

Per questo motivo sono continuate, anche nel corso del 2019, le risposte dell'Agenzia delle Entrate a Interpelli delle imprese che chiedevano conferma, dal punto di vista fiscale, delle scelte contabili operate.

La derivazione rafforzata si applica alla "qualificazione" che consiste nell'esatta individuazione delle operazioni e degli effetti economico-patrimoniali che ne derivano. Il passo successivo riguarda la "classificazione" delle operazioni che comporta l'individuazione degli effetti contabili: infine, "l'imputazione temporale" riguarda l'individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

Questo evidenzia l'importanza di redigere il bilancio correttamente data la rilevanza ai fini fiscali dello stesso: tuttavia, dalla lettura di alcuni quesiti si nota un'errata interpretazione delle regole contabili da parte delle imprese.

DERIVAZIONE RAFFORZATA: RISPOSTE A INTERPELLI

Il **principio di diritto n. 2/19** dell'Agenzia, in risposta ad un quesito in materia di iper ammortamento, riguarda una società, operante nella distribuzione del gas, che provvede alla "sostituzione" di contatori tradizionali con nuovi contatori intelligenti.

Ciascun contatore ha un costo unitario non superiore a 516,46 euro al quale concorrono le spese d'installazione che rappresentano il 50/60 per cento del costo unitario.

La società chiede di poter fruire interamente dell'iper ammortamento nell'anno di entrata in funzione dei singoli beni, applicando il comma 5 dell'articolo 102 del Tuir che ne consente la deducibilità in un solo esercizio.

Per l'Agenzia, l'acquisto di un gran numero di contatori costituisce un ampio e unitario programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti e, di conseguenza, il

costo dei contatori sarà ammortizzato fiscalmente in base ai commi 1 e 2 dell'articolo 102 e la maggiorazione relativa all'iper ammortamento sarà fruita in base ai coefficienti stabiliti dal decreto 31 dicembre 1988.

In effetti, l'acquisto dei contatori, al pari di tutti i beni di costo non superiore a 516,46 euro, sembrerebbe poter usufruire dell'integrale deducibilità nell'esercizio dell'acquisto: ma così non è.

Infatti, ragionando in tal modo, per esempio, una società alberghiera potrebbe dedurre immediatamente tutti i beni a utilizzo durevole che costituiscono la dotazione necessaria per poter operare: bicchieri, posate, biancheria, ecc. Medesimo discorso per un ristorante o per un'impresa che ha una dotazione di imballaggi a rendere.

La **risposta 435**, richiamando il principio di derivazione e la risoluzione n. 37/E/18, riguarda una società che redige il bilancio in forma abbreviata, articolo 2435-bis c.c.

La particolarità, rispetto alla risoluzione del 2018, è la previsione di un corrispettivo suddiviso in due componenti: il primo, stabilito nel contratto preliminare, relativo alla costituzione del diritto di superficie, il secondo nel contratto definitivo in relazione ai canoni periodici, ovvero al godimento del diritto.

A parere della società, il corrispettivo iniziale (il primo) deve essere qualificato come ricavo ma con maturazione economica diversa, nell'esercizio di sottoscrizione del contratto definitivo, rispetto a quella derivante dai canoni periodici, perché completamente svincolato dalla periodica fruizione, da parte della superficiaria, del diritto di superficie a tempo determinato: questo per il principio che prevede l'interpretazione del contratto in base alla sostanza economica piuttosto che alla forma.

L'Agenzia non concorda con la soluzione prospettata dalla società e, richiamando la precedente risoluzione, rammenta che il principio contabile Oic 12 in merito alla diversa ipotesi di costi sostenuti dal superficiario per canoni periodici corrisposti a terzi per la costituzione del diritto di superficie su immobili, al paragrafo 65, ne prevede l'iscrizione nella voce B.8) relativa al godimento beni di terzi, come per i canoni di locazione.

In applicazione del paragrafo 4 dell'Oic 11, che prevede l'applicazione in via analogica delle disposizioni che trattano casi simili, anche al caso in questione si applica il paragrafo 65 dell'Oic 12 equiparando gli effetti del diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione.

Tra l'altro, anche se l'Agenzia non valorizza il concetto, l'Oic 11 precisa che l'analisi dei contratti è rilevante anche per stabilire "l'unità elementare da contabilizzare" ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono emergere più diritti o obbligazioni che

richiedono una contabilizzazione separata, mentre da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

E' probabile che in base alla lettura della documentazione prodotta dalla società a sostegno del quesito, il contratto debba essere interpretato, nel rispetto della sostanza, unitariamente.

In conclusione, le somme percepite all'atto della costituzione del diritto di superficie devono concorrere alla determinazione del reddito per tutta la durata del contratto, analogamente a quanto sarebbe avvenuto in caso di somme corrisposte a fronte di un contratto di locazione.

La **risposta 480**, che riguarda l'acquisizione del costo di diritti di usufrutto e superficie deducibile nel caso di acquisto a tempo determinato, conferma l'impostazione consolidata, ma sbarrata la strada alla richiesta di una società che intendeva dedurre anche i diritti di proprietà di terreni sui quali installare determinate apparecchiature, non di proprietà, gestite da terzi i quali provvedono alla rimozione alla conclusione dei contratti di locazione. I ricavi sono costituiti dai canoni di locazione.

La società acquista diritti di usufrutto o di superficie su terreni sui quali installare specifiche apparecchiature: medesimo discorso con riferimento a terreni di proprietà.

Il quesito riguarda il corretto trattamento contabile e, per derivazione, fiscale dei costi di acquisto dei diritti di proprietà e di usufrutto sui terreni in riferimento ai quali la società ritiene non sussista un principio contabile direttamente applicabile.

I terreni sono sostanzialmente privi di valore significativo, ma sugli stessi gli strumenti urbanistici prevedono la possibilità di collocare determinati impianti: questo fa sì che i costi d'acquisto siano elevati, seppur a fronte di appezzamenti di terra di poche decine di metri quadrati.

La società ritiene di investire in beni sostanzialmente immateriali, ossia nei diritti di utilizzo dei terreni per finalità non agricole: ragioni di inerenza e competenza inducono a ritenere che il costo di acquisto dei diritti reali citati debba considerarsi ammortizzabile in funzione della durata dei diritti (per l'usufrutto) e della durata dei contratti di locazione (per i diritti di proprietà).

Tenuto conto di quanto previsto dal principio contabile Oic 11 per quanto riguarda l'applicazione analogica dei principi contabili ove gli stessi non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, sarebbe applicabile il principio Oic 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali.

La società ritiene di indicare in bilancio i costi di acquisto dei diritti di usufrutto, nonché la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso di canoni di locazione che gli stessi sono in grado di produrre, tra le immobilizzazioni immateriali.

Con riferimento ai maggiori valori dei terreni originati dalla capacità di produrre flussi di ricavi per la presenza delle infrastrutture, la società è intenzionata a classificarli in bilancio separatamente dai valori dei terreni (da iscrivere tra le immobilizzazioni materiali).

L'Agenzia, invece, precisa che occorre distinguere la situazione nella quale la società acquista a titolo definitivo la proprietà del terreno, da quella in cui la stessa ne acquista a tempo determinato il diritto di usufrutto ovvero di superficie.

Per i diritti di proprietà di terreni sui quali insisteranno apparecchiature, il costo di acquisto del cespite "terreno" non determina alcuna imputazione nel conto economico di ammortamenti: in tal senso è chiaro il principio Oic 16, paragrafi 58 e 60, che la società riteneva non applicabili.

La risposta è condivisibile, innanzi tutto dal punto di vista contabile.

Pertanto, il costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà non può essere dedotto ai fini fiscali. L'Agenzia rimanda alla risoluzione n. 157/E/07 e alla circolare 1/E/07.

Discorso diverso per il costo d'acquisto dei diritti di superficie e di usufrutto, deducibile nel caso di acquisto a tempo determinato.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E SVALUTAZIONE DEI TITOLI

Confermate anche per i bilanci 2019 le norme su rivalutazione dei beni d'impresa e possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

Rivalutazione

Le legge di bilancio 2020 ripropone, per le imprese che non utilizzano i principi contabili internazionali, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa con regole immutate rispetto a quelle precedenti ma con abbassamento delle imposte sostitutive al 10 (ex 12) e 12 per cento (ex 16): potrebbe essere vantaggiosa l'aliquota del 12 per cento riferita ai beni ammortizzabili nel confronto con le aliquote ordinarie, anche perché il pagamento è rateizzato fino a 3 milioni di euro in tre rate annuali e, oltre tale importo, in sei rate in occasione di acconti e saldi dei periodi successivi.

La rivalutazione, da effettuare nel bilancio 2019, riguarda i beni risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2018, con esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa contabilizzati tra le rimanenze.

La possibilità di rivalutazione riguarda tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nell'inventario e illustrata nella nota integrativa.

E' possibile affrancare, in tutto o in parte, il saldo attivo di rivalutazione pagando l'imposta sostitutiva del 10 per cento (immutata).

Il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini Ires e Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo al 2019 (dal 2022), mentre per cessioni/assegnazioni/destinazioni estranee all'esercizio dell'impresa/autoconsumo in data anteriore al quarto periodo si fa riferimento ai valori ante rivalutazione.

Il differimento comporta la rilevazione delle imposte differite attive (anticipate) in presenza dei presupposti di cui all'Oic 25 che riguarderanno gli esercizi 2020 e 2021, ma non l'esercizio 2019 nel quale anche gli ammortamenti iscritti in bilancio non tengono conto della rivalutazione perché operazione che si effettua dopo il calcolo degli ammortamenti: pertanto, l'ammortamento dei maggiori valori inizia dall'esercizio 2020.

Si può fare riferimento al documento Interpretativo 5 dell'Oic emanato nel 2019 in occasione della precedente rivalutazione (legge di bilancio 2019) nel quale è precisato che le partecipazioni rivalutabili, di controllo e di collegamento, sono soltanto quelle immobilizzate come previsto dalla legge 342/2000.

Sono esclusi i beni utilizzati in base a contratti di leasing, rivalutabili solo se già riscattati, perché soltanto in tal caso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale della società utilizzatrice.

Per individuare il valore massimo della rivalutazione si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea applicando, per esigenze di omogeneità valutativa, un unico criterio all'interno della medesima categoria.

Per i beni materiali e immateriali possono essere adottate le tre solite modalità che prevedono la rivalutazione: del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo di ammortamento; del solo costo storico; la riduzione del fondo ammortamento.

In via generale, la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o immateriale non comporta la modifica della vita utile: resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili

Oic 16 e Oic 24, di aggiornare la stima della vita utile nel caso in cui si sia verificato un mutamento delle originarie condizioni di stima.

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

La Gazzetta Ufficiale del 4 ottobre 2019 contiene il decreto che consente, anche per l'esercizio 2019, alle imprese che nella redazione del bilancio non adottano i principi contabili internazionali di non svalutare i titoli, di debito e partecipativi quotati e non quotati, iscritti nell'attivo circolante, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

La norma originaria, contenuta nell'articolo 20-*quater* del decreto 119/18 (Legge 136/18), riguardava i bilanci 2018, ma prevedeva la possibilità, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, di estensione agli esercizi successivi con decreto del Mef.

Con riferimento all'esercizio 2018, l'Oic ha emanato il documento Interpretativo 4/19 al quale si può fare riferimento anche per i bilanci 2019.

La norma concede la facoltà di derogare al criterio di valutazione previsto dall'articolo 2426 numero 9 codice civile, per le perdite di carattere non durevole, con riferimento ai titoli già iscritti nell'attivo circolante del bilancio 2018 e per quelli acquistati durante l'esercizio 2019.

Per i primi si può mantenere il valore d'iscrizione del bilancio 2018, mentre per i secondi il costo di acquisizione.

La norma intende eliminare (=sterilizzare) le perdite, di carattere non durevole, dei titoli iscritti nell'attivo circolante valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato: i derivati ne sono esclusi, anche se iscritti nell'attivo circolante.

La facoltà di non svalutare i titoli può essere applicata solo ad alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato, facendo riferimento al diverso codice ISIN, anche di uno stesso emittente, con illustrazione nella nota integrativa

Nelle perdite di carattere durevole, che impongono la svalutazione, rientrano anche quelle che si manifesteranno dopo la chiusura dell'esercizio, per le quali si fa riferimento ai principi contabili Oc 20 (Titoli), Oic 21 (Partecipazioni) e Oic 29 in relazione ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

La legge sterilizza l'inattendibilità delle valutazioni espresse dal mercato, ma non sterilizza il rischio derivante dalla situazione economica della controparte (illiquidità, insolvenza), che è tutt'altra cosa e che può rendere la perdita durevole se non definitiva.

Nella nota integrativa è illustrata la situazione e quantificato l'importo della mancata svalutazione.

RITORNO ALLE REGOLE DEL CODICE CIVILE

Il nuovo principio contabile Oic 33 disciplina il ritorno alle regole civilistiche da parte delle imprese che, dopo avere redatto il bilancio in base ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs) o ad altre norme, tornano a redigerlo in base alle disposizioni del codice civile: il documento si applica dai bilanci 2020, ma può essere applicato anticipatamente dal 2019.

Ai fini del passaggio alle disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali si deve individuare la "data di transizione", che il principio contabile definisce la data di apertura del periodo comparativo del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali: se questo si riferisce al 31.12.T, la data di transizione è l'1 gennaio dell'esercizio T-1.

Infatti, è prevista la riclassificazione di attività, passività e voci di patrimonio netto alla "data di transizione" (T-1): sono rilevate soltanto attività e passività che soddisfano i criteri di rilevazione iniziale previsti dai principi contabili nazionali, mentre devono essere eliminate quelle che non soddisfano gli stessi.

Per esempio, se il passaggio ai principi contabili nazionali avviene nel bilancio 2019, la data di transizione è l'1 gennaio 2018.

La regola generale comporta l'applicazione retroattiva (= retrospettiva) dei principi contabili nazionali, che emerge quando sussiste una differenza tra il principio contabile adottato in precedenza e il nuovo principio contabile. In tal caso, il nuovo principio contabile (nazionale) è applicato anche a eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, come se fosse stato sempre applicato.

Il saldo patrimoniale delle differenze alla data di transizione è imputato a riserva di patrimonio netto al netto degli eventuali effetti fiscali determinati in base al principio Oic 25 Imposte sul reddito.

Sono previste numerose esenzioni (facoltative) all'applicazione retroattiva per le quali non è necessario fornire spiegazioni.

L'applicazione retroattiva può essere evitata, ai sensi dell'articolo 2423 comma 4 del codice civile, anche se gli effetti sono irrilevanti (Principio Oic 11).

Pertanto – a parte le esenzioni previste - quando l'applicazione retroattiva non risulta fattibile, eccessivamente onerosa, oppure gli effetti sono irrilevanti, la società applica i principi contabili nazionali a partire dalla data di transizione, oppure, solo quando anche

questa applicazione non è possibile, a partire dalla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.

La nota integrativa deve indicare le ragioni che hanno condotto al passaggio ai principi contabili nazionali, la data di transizione e la riconciliazione del patrimonio netto dalla quale evincere le differenze - al lordo dell'effetto fiscale con separata evidenza dello stesso - che hanno comportato la rettifica dei saldi alla data di transizione e alla data di chiusura del bilancio comparativo. Inoltre, contiene l'elenco delle esenzioni previste all'applicazione retroattiva dei principi nazionali e l'elenco delle voci di bilancio e le motivazioni per cui la determinazione retroattiva è risultata non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa oppure gli effetti sono irrilevanti: infatti, in tale ipotesi, a differenza delle esenzioni previste, devono essere illustrate le motivazioni.

IL FUTURO DELL'INFORMAZIONE CONTABILE

L'Oic ha posto in consultazione il documento relativo ai ricavi che sarà emanato nel corso del 2020: la consultazione ha confermato l'esistenza di alcuni problemi, relativi ai ricavi congiunti derivanti da vendite di beni e prestazioni di servizi, che è opportuno conoscere da parte delle imprese per impostare eventualmente anche l'aspetto contrattualistico.

Il principio contabile sarà coerente con l'Oic 11 che, come già accennato, prevede, con riferimento al principio generale della rappresentazione sostanziale, l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.

In attesa della bozza di principio contabile, le imprese possono prepararsi alla separata rilevazione della parte di ricavi relativi alla cessione rispetto a quella relativa ai servizi: è il caso, per esempio, della vendita di un bene che include la manutenzione per i successivi due/tre esercizi.

Infine, l'Oic ha diffuso il questionario sul modello contabile del leasing, con termine per le risposte al 6 marzo 2020, per raccogliere l'opinione degli operatori e ottenere gli elementi necessari a promuovere una modifica legislativa per la contabilizzazione dei leasing: questo porterà, molto probabilmente, alla rilevazione dei beni detenuti in leasing nell'attivo dello stato patrimoniale a cui si contrappongono i debiti nel passivo.