

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

**Reddito d'impresa.** I riflessi del principio contabile Oic 29 sul trattamento degli eventi verificatisi nel periodo successivo

# Via libera ai costi definibili nel 2017

Deduzione da montare per le sentenze pronunciate o i prezzi fissati dopo la fine dell'anno

A CURA DI **Giulio Andreani**  
**Gianfranco Ferranti**

Le imprese Oic *adopter* possono imputare nel bilancio solo i crediti e i debiti giuridicamente sorti in base a fatti avvenuti nell'esercizio. Questo principio, formulato dall'Oic nella newsletter del mese di febbraio 2018, è applicabile, per effetto del principio di derivazione rafforzata, anche per la determinazione del reddito dei soggetti diversi dalle microimprese. Di conseguenza, i criteri della certezza e della oggettiva determinabilità stabiliti dall'articolo 109, comma 1, del Tuir, che non è più applicabile alle imprese in esame, risultano sostanzialmente confermati, perché in linea con le prescrizioni dei principi contabili.

**La linea dei principi contabili**  
L'Oic 29 stabilisce che devono essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto evidenziano condizioni già esistenti alla data di chiusura dello stesso, i fatti che si manifestano solo dopo questa data e che richiedono modifiche ai valori delle attività e delle passività iscritte in bilancio. Non si deve invece tenere conto dei valori relativi a situazioni sorte dopo la chiusura dell'esercizio, destinate a rilevare in quello successivo.

È un esempio della prima tipologia la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale già in corso alla data di riferimento del bilancio, da cui deriva un onere (o un provento) diverso da quello prevedibile a questa data. Rappresenta invece un esempio della seconda tipologia di fatti la distruzione di un impianto causata da un evento calamitoso avvenuto nell'esercizio successivo.

L'Oic ha ritenuto, nella bozza

di risposta a una richiesta di chiarimento, che nel caso il fatto avvenuto nell'esercizio successivo (la definizione della causa legale) «non porta all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo» ma è stato tenuto conto delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura del bilancio dell'esercizio in esame, in base a fatti avvenuti nell'esercizio successivo, e non si applicano le regole stabilite nei primi due commi dell'articolo 109 del Tuir, tra le quali le condizioni della certezza dell'esistenza e dell'obiettività determinabilità nel periodo d'imposta dell'ammontare dei relativi componenti reddituali.

**IL PRINCIPIO**

I soggetti Oic *adopter* possono imputare nel bilancio solo i crediti e i debiti giuridicamente sorti in base a fatti avvenuti nell'esercizio precedente ma non consentono di classificare l'accantonamento al fondo rischi in un conto.

Quando, invece, l'informazione acquisita fa scaturire un fatto giuridicamente intervenuto alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio quando l'impresa apprende a gennaio che un suo debitore è stato dichiarato fallito a dicembre dell'anno precedente) è necessario l'iscrizione in bilancio del componente reddituale generato da questo fatto.

Occorre, di conseguenza, distinguere tra il momento in cui i fatti contabili sorgono, generando componenti positivi o negativi, e il momento in cui sono imputati all'esercizio in corso. In tale momento, che può essere precedente o successivo a quello in cui il fatto contabile si è verificato, l'Oic ha ritenuto, nella bozza

l'esercizio seguente, purché naturalmente prima della redazione del bilancio.

Il principio Oic 19 stabilisce anche che i debiti differiscono dagli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri perché questi ultimi coprono perdite o debiti «il cui ammontare o data di sopravvenienza è indeterminato alla chiusura dell'esercizio».

**La determinazione del reddito**

Per i soggetti Oic diversi dalle microimprese valgono i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili e non si applicano le regole stabilite nei primi due commi dell'articolo 109 del Tuir, tra le quali le condizioni della certezza dell'esistenza e dell'obiettività determinabilità nel periodo d'imposta dell'ammontare dei relativi componenti reddituali.

L'Oic ha, però, stabilito, come già visto, che anche ai fini dell'imputazione al conto economico occorre che, alla chiusura dell'esercizio, si siano verificati i fatti da cui derivano tali componenti: principio sostanzialmente equivalente a quello della certezza.

Per gli stessi soggetti gli accantonamenti sono deducibili solo se rientrano tra quelli contemplati nell'articolo 107 del Tuir. Pertanto, nella maggior parte dei casi i componenti negativi per essere deducibili devono costituire debiti e il loro importo deve risultare, quindi, determinato alla chiusura del periodo d'imposta.

In pratica, i principi di certezza e determinabilità «usciti dalla porta» dell'articolo 109 del Tuir sono destinati a «rientrare dalla finestra» dei principi contabili, qualora l'Oic confermi la risposta fornita nella propria newsletter.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Gli esempi**

IL CASO	LA SOLUZIONE
<b>LA LITE SORTA NELL'ANNO SUCCESSIVO</b> Alla data di chiusura dell'esercizio 2017, la società non ha alcuna controversia. A febbraio 2018 (prima della redazione del progetto di bilancio 2017 da parte dell'organo amministrativo e dell'approvazione dell'assemblea dei soci) un cliente promuove una causa nei suoi confronti.	Nel bilancio 2017 non deve essere iscritto alcun accantonamento a fondi per rischi e oneri, poiché alla chiusura dell'esercizio non esistono vertenze. Va data notizia nella nota integrativa della controversia sorta nell'anno successivo, se rilevante. Nessun costo è deducibile dal reddito 2017.
<b>LA SENTENZA PRONUNCIATA L'ANNO DOPO</b> Nel 2017 la società ha ricevuto da un cliente una richiesta di risarcimento che ha originato una causa. È stato stimato che il rischio ammonta a 100mila euro. La sentenza è emessa a febbraio 2018: la società deve corrispondere al cliente un risarcimento di 200mila euro.	Nel bilancio 2017 la società, in seguito alla pronuncia giudiziale, iscrive in bilancio un accantonamento per rischi e oneri non di 100mila, ma di 200mila euro. Il componente negativo resta un accantonamento, indeducibile dal reddito, non rientrando tra quelli previsti dall'articolo 107 del Tuir.
<b>LA SENTENZA CONOSCIUTA L'ANNO DOPO</b> Un cliente ha chiesto alla società nel 2017 un risarcimento e si è instaurata una causa. Si stima un rischio per 100mila euro. A dicembre 2017 è emessa una sentenza che condanna la società a pagare, invece, 200mila euro. La sentenza è conosciuta dalla società a gennaio 2018.	Nel bilancio 2017 la società iscrive in bilancio un onere negativo e un corrispondente debito di 200mila euro, perché la certezza dell'importo dovuto si è avuta entro il termine dell'esercizio. Questo onere concorre a formare il reddito 2017, per effetto del principio della derivazione rafforzata.
<b>IL COSTO DETERMINABILE A FINE ESERCIZIO</b> La società ha acquistato nel 2017 dieci tonnellate di merci a un prezzo provvisoriamente stabilito in 2mila euro per tonnellata. Il prezzo definitivo va determinato in base all'andamento di mercato delle merci nel 2017, pari a 2.500 euro per tonnellata.	La società iscrive in bilancio 2017 un costo delle merci pari a 25mila euro, perché le informazioni necessarie per determinarlo sono già note a fine anno. Il costo è deducibile in sede di determinazione del reddito dello stesso anno per il principio della derivazione rafforzata.
<b>IL COSTO NON DETERMINABILE A FINE ESERCIZIO</b> La società ha acquistato nel 2017 dieci tonnellate di merci al prezzo provvisorio di 2mila euro per tonnellata. Il prezzo definitivo sarà determinato, da tecnici, entro il 15 marzo 2018, in base all'andamento di mercato delle merci nei primi due mesi dell'anno.	La società iscrive in bilancio 2017 una spesa di 20mila euro, perché a fine anno non disponeva delle informazioni utili a determinare il prezzo definitivo. In base al valore espresso dai tecnici può rendersi necessario un accantonamento, non deducibile.

**I casi specifici.** L'applicazione dei principi

## La soluzione giusta anche a livello fiscale può arrivare dagli Ias

I principi contabili nazionali si applicano anche per analogia, come stabilito dal documento Oic 11, e assumono rilevanza fiscale in base all'articolo 83 del Tuir.

Dopo che con il Dlgs 139/2015 il legislatore ha compiutamente introdotto nel Codice civile il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, sulla sua concreta applicazione sono state prospettate queste tesi:

- 1) il principio sarebbe applicabile dal redattore del bilancio indipendentemente dai casi oggetto di specifica statuizione da parte dell'Oic e persino in deroga alle prescrizioni di quest'ultimo;
- 2) il legislatore avrebbe demandato solo all'Oic la concreta declinazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, attribuendo a tale organismo la prerogativa di individuare e disciplinare le fattispecie in cui può essere applicato;
- 3) la declinazione dello stesso principio spetterebbe istituzionalmente all'Oic, ma al contempo il redattore del bilancio avrebbe il diritto di farne applicazione con riguardo ai casi non disciplinati, ancorché senza la possibilità di derogare ai principi stabiliti dall'Oic, ove esistenti.

**LA CONDIZIONE**  
Il riferimento ai criteri internazionali è ammesso se si tratta di orientamenti conformi a quanto previsto dall'Oic 11

re di bilancio per individuare, di caso in caso, la politica contabile più appropriata.

In base al principio della derivazione rafforzata, gli effetti generati dall'applicazione delle regole sopra illustrate dovrebbero rilevare anche per la determinazione del reddito d'impresa. A tale conclusione si perviene perché l'articolo 83 del Tuir, nel prevedere tale deroga, fa espresso riferimento ai principi contabili e le regole in esame sono previste dall'Oic 11, che ha, appunto, ad oggetto le finalità e i postulati del bilancio. Si tratta, inoltre, di un principio stabilito dal Codice civile, che non può in ogni caso avere minor rilevanza di quelli statuiti dall'Oic.

Con il recente documento 11, l'Oic ha preso posizione sulla questione e ha ritenuto più corretta la terza tesi, affermando che:

© RIPRODUZIONE RISERVATA

DIRITTO DELL'ECONOMIA

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

**Tribunale di Genova.** Il vincolo familiare non fa dei soci un unico centro di interesse: ciascuno può presentare un elenco

# Voto di lista, quozienti senza cumulo

Se non è vietato dallo statuto è possibile candidarsi in modo plurimo

Angelo Busani  
Andrea Fedi

Se lo statuto di una Spa prevede che il consiglio di amministrazione sia eletto con il metodo del cosiddetto "voto di lista" e che ogni socio possa presentare una sola lista, il vincolo familiare esistente tra alcuni soci non impedisce loro di presentare una lista per ciascuno. In assenza di una clausola statutaria che vieti la presenza del medesimo candidato in una pluralità di liste, è legittimo che il nominativo di un candidato sia elencato in una pluralità di liste. È invece illegittimo che, ai fini della elezione dei membri del Cda, il candidato presente in più liste cumuli i voti ottenuti in ciascuna lista.

È quanto deciso dal Tribunale delle imprese di Genova, in un'ordinanza del 25 settembre 2017 (n.7792/2017), resa

pubblica solo di recente, in esito a un giudizio nel quale era stata domandata la sospensione dell'efficacia di una deliberazione dell'assemblea di una Spa non quotata di nomina di un Cda.

In questa Spa esistono duecento soci. In base allo statuto, il Cda è formato da 10 soci. In questa Spa esistono duecento soci. In base allo statuto, il Cda è formato da 10 soci. In questa Spa esistono duecento soci. In base allo statuto, il Cda è formato da 10 soci.

**DEMOCRAZIA INTERNA**  
La somma non è legittima perché il risultato ottenuto nei diversi schieramenti dipende dalla posizione affidata a ciascuno

tri di interesse. Semplificando: un socio (Alfa) al 45 per cento; un gruppo di 4 soci (Tizio, Caio, Sempronio e Mevio), legati da stretti vincoli familiari, al 45 per cento (15 + 10 + 10 + 10); "azioni proprie", prive del

voto, per il restante 10 per cento. Lo statuto prevede che il Cda si nomini con il "voto di lista" e null'altro dispone sulla presentazione e composizione delle liste se non che «Ogni socio può presentare o concorrere a presentare una sola lista». Succede, dunque, che all'assemblea per la nomina del Cda (di 5 membri) vengono presentate quattro liste:

- 1) la "lista 1" è presentata da Alfa e reca il nominativo di cinque candidati;
- 2) le altre tre liste sono presentate da Tizio (la "lista 2"), da Caio e Sempronio (la "lista 3") e da Mevio (la "lista 4"); ciascuna reca cinque candidati (quattro nominativi ricorrono in tutte le tre liste, mentre il quinto nominativo è di persona diversa in ciascuna lista).

Procedendo alla elezione del Cda con il metodo del voto di lista

(e cioè dividendo per 1, 2, 3, 4 e 5 il numero dei voti ottenuti da ciascuna lista):

- 1) risulterebbero eletti tre candidati della "lista 1" e un candidato per ciascuna delle altre tre liste se i candidati presenti in queste tre liste potessero sommare i voti ottenuti da ciascuna lista.
- 2) Quest'ultima è la soluzione proclamata in assemblea ma che poi viene cassata dal Tribunale genovese, il quale, da un lato, ammette che il vincolo familiare esistente tra i soci non impone di considerare questi (nel silenzio dello statuto) un «unico centro di interesse» e, quindi, non impedisce a

detti soci di presentare ciascuno una propria lista; e che, se lo statuto non lo vieta, non impedisce che queste liste contengano i medesimi candidati. D'altro lato, però, il Tribunale nega che sia legittimo sommare i voti che i candidati, presenti in una pluralità di liste, ottengono in ciascuna.

La ragione della decisione riposa sulla considerazione che se fosse consentita la somma dei quozienti ottenuti in liste diverse, non solo si eliminerebbe il principio delle liste concorrenti ma si attenderebbe al «principio di democrazia interna» poiché si falserebbe «la stessa volontà di chi quelle liste ha presentato, in quanto il quoziente realizzato da ogni candidato all'interno di liste diverse dipende dalla posizione di questi nella lista presentata».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Tribunale di Catania.** Non diventa illimitatamente responsabile

# La fideiussione non muta l'accollandante in gestore

Angelo Busani

Non compie un atto di gestione della società in accomandita semplice (e, quindi, non diventa socio illimitatamente responsabile) l'accollandante che rilascia garanzie a favore della società o che concede finanziamenti a favore della società (ed è pure nullo il patto parasociale) che disponga l'obbligo dell'accollandante di concorrere alla copertura di eventuali perdite maturate in capo alla società.

È quanto deciso dal Tribunale di Catania nella sentenza n. 1539 del 29 marzo 2017, ma resa pubblica solo di recente, in un caso nel quale la corte siciliana è stata chiamata a giudicare la legittimità di una deliberazione di esclusione dei soci accomandanti di una Sas, motivata dal fatto che essi erano stati ritenuti gravemente inadempienti alle obbligazioni derivanti dalla legge o dal contratto sociale (ai sensi dell'articolo 2286 del Codice civile) per non aver «adempiuto alle obbligazioni sociali oltre i limiti della quota di conferimento iniziale».

Gli accomandanti esclusi erano stati ritenuti aver assunto l'illimitata responsabilità per le obbligazioni sociali a causa del fatto di essersi ingeriti nella gestione della società stessa mediante: il rilascio di fideiussioni a favore della società, la concessione di finanziamenti alla società, la presenza nei locali della società, la firma occasionale di bolle di consegna e di fatture.

L'articolo 2320 del Codice civile stabilisce che «i soci accomandanti non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società»; e che se il socio accomandante «contravviene a tale divieto, assume responsabilità illimitata e solidale verso i terzi per tutte le ob-

bligazioni sociali e può essere escluso» dalla società.

Secondo il Tribunale di Catania, per qualificare come «gestorio» un atto compiuto dal socio accomandante, è necessario che si tratti di un atto di «carattere non meramente esecutivo» quanto piuttosto «decisionale e autonomamente orientato, non ritenendosi sufficiente il compimento da parte dell'accollandante, di atti riguardanti il momento esecutivo dei rapporti obbligatori della società».

In particolare, comporta la violazione del divieto di «ingerenza» l'assunzione, da parte dell'accollandante, della prestazione di garanzie, quali la prestazione di garanzie, né il prelievo di fondi dalle casse sociali per esigenze personali» (Cassazione n. 13468/2010).

Ebbene, secondo la corte siciliana, la prestazione di garanzia in favore della società, il finanziamento di specifiche attività sociali su richiesta dell'amministratore e la messa a disposizione di liquidità per fronteggiare spese della società sono attività da intendere non come atti di gestione ma inerenti alla fase esecutiva dell'assunzione di obbligazioni. Pertanto, sono atti che non comportano violazione del dovere di immisione nella gestione della società e, di conseguenza, non comportano l'assunzione, da parte dell'accollandante, della responsabilità illimitata per le obbligazioni della società.

Sarebbe comunque nulla una clausola statutaria che disponesse l'obbligo dell'accollandante di concorrere all'adempimento delle obbligazioni sociali (e, quindi, ad effettuare esborsi ulteriori rispetto al capitale inizialmente conferito) così come sarebbe inefficace ogni impegno che egli, anche a prescindere dall'esistenza di una clausola statutaria in tal senso, assumesse circa l'adempimento delle obbligazioni gravanti sulla società.

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Tribunale di Milano.** Se il contratto illegittimo dell'amministratore modifica l'oggetto

# Nulla l'affitto d'azienda senza ok dei soci

Angelo Busani  
Elisabetta Smerisio

È «verosimile» che sia da qualificare in termini di nullità il contratto concluso da un amministratore di Srl dal quale consegue una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale della società contraente; un contratto di affitto d'azienda per effetto del quale la società locataria dell'azienda si era «trasformata» da società operativa in società che si limitava a riscuotere un canone d'affitto. Lo ha affermato il Tribunale di Milano, sezione specializzata in materia di impresa, in una ordinanza emanata il 5 novembre 2017 (pro-

cedimento n. 42004/2017).

La dichiarazione di nullità è servita al Tribunale per disporre il sequestro dell'azienda oggetto del contratto di affitto ritenuto nullo; e il Tribunale si è limitato a dichiarare la «verosimiglianza» della nullità in quanto l'affermazione è scaturita nell'ambito di un procedimento cautelare per sequestro (e non di un procedimento di merito sull'invalidità del contratto). Comunque, è un'affermazione assai rilevante, in quanto completamente inedita.

La vicenda giuridica ha come presupposto l'articolo 2479, n. 5), del Codice civile, secondo cui compete ai soci della Srl decide-

re in ordine al compimento di operazioni che «comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale» delineato nello statuto di una società. Un caso «classico» è quello che si verifica quando una società operativa conferisce l'intera sua azienda in una società, mutando la sua natura in società holding; con il conferimento, infatti, cambia radicalmente l'oggetto sociale, perché la società conferente cessa l'attività operativa e inizia l'attività di finanziaria statica.

La stessa situazione si ha nel caso dell'affitto dell'azienda sociale che derivi da una decisione dell'organo amministrativo

senza il coinvolgimento dei soci. Questo contratto è valido, inefficace o invalido? E il terzo contraente di buona fede subisce il difetto decisionale verificatosi in seno all'altro contraente? Se la risposta fosse – come quella data dal Tribunale di Milano – in termini di nullità si hanno conseguenze radicali: il contratto d'affitto, essendo nullo, va considerato come se non fosse mai stato stipulato e, quindi, il creditore del locatore potrebbe pignorare direttamente i beni aziendali (e chiederne il sequestro), senza doversi «accontentare» di pignorare il credito al canone d'affitto dovuto dall'affittuario dell'azienda.

Prima di questa ordinanza del Tribunale di Milano non risulta che considerazioni così rigorose fossero mai state affermate: se infatti gli studiosi della materia hanno in prevalenza qualificato questo contratto in termini di «inefficacia assoluta», la dottrina minoritaria e la Cassazione (sentenza 25946/2011) hanno affermato – con argomentazione convincente – che, ferma la responsabilità dell'amministrazione che illegittimamente opera senza coinvolgere i soci (titolari del potere decisionale), il terzo contraente di buona fede non fa le spese dell'abuso di potere dell'amministratore della società sua controparte e del fatto che siano state violate le regole decisionali interne ad essa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**MASSIMA**

«...Per qualificare come gestorio un atto compiuto dal socio accomandante, è necessario che lo stesso abbia carattere non meramente esecutivo, ma decisionale e autonomamente orientato, non ritenendosi sufficiente il compimento da parte dell'accollandante, di atti riguardanti il momento esecutivo dei rapporti obbligatori della società...»

«...l'integra violazione del divieto di immisione nella gestione della società e, di conseguenza, non comportano l'assunzione, da parte dell'accollandante, della responsabilità illimitata per le obbligazioni della società...»