

Risposta n. 108

Roma, 12 dicembre 2018

OGGETTO: Articolo 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Imputazione temporale indennizzo risoluzione contratto

QUESITO

La **società Alfa** in liquidazione (in breve “**Alfa**” o “l’istante”) dichiara di redigere il bilancio di esercizio in forma abbreviata, ai sensi dell’articolo 2435-*bis* del codice civile, secondo i principi contabili nazionali.

Nel 2007, l’istante concludeva con la società **Beta** un contratto di *leasing in costruendo*, sulla base del quale **Beta**, in qualità di concedente, acquistava l’area da edificare e la poneva a disposizione dell’istante, in qualità di utilizzatore. La società di *leasing* erogava altresì all’istante la provvista necessaria affinché quest’ultima provvedesse alla realizzazione del fabbricato destinato a centro commerciale, che sarebbe stato successivamente oggetto di concessione in godimento in regime di locazione finanziaria.

Tra le ipotesi di risoluzione di diritto pattuite nel contratto era prevista anche la confisca, all’eventuale verificarsi della quale **Alfa** doveva risarcire **Beta** mediante il pagamento di un indennizzo pari “*alla somma di tutti i canoni non ancora scaduti alla data della risoluzione del contratto e del prezzo di eventuale*

acquisto finale attualizzati ...”, come da previsioni contrattuali. Al riguardo, l’istante rappresenta che l’ammontare di tale indennizzo dovrebbe oscillare tra un minimo (pari a n. 179 canoni mensili) e l’importo corrispondente alla somma dei predetti canoni e del prezzo di riscatto (senza considerare l’effetto dell’attualizzazione prevista da contratto).

Nonostante la realizzazione quasi integrale del progetto edificatorio, l’immobile non era consegnato nei termini previsti poiché oggetto di un provvedimento di sequestro preventivo del 2010 da parte del Tribunale, nell’ambito di un’indagine relativa al reato di lottizzazione abusiva. Tale vicenda giudiziaria si concludeva con la sentenza del 2017 della Corte di Cassazione, che confermava l’ordine di confisca del predetto immobile. Il contratto di *leasing*, pertanto, rimaneva non eseguito.

Nel 2018, al fine di tentare un punto di incontro tra le rispettive e inconciliabili pretese contrattuali delle parti, l’istante concludeva una transazione con la società **Beta 1**, già **Beta** (in breve “**Beta 1**”).

In particolare, in base a tale transazione, l’immobile era considerato convenzionalmente ultimato, collaudato e preso in consegna da **Alfa**, ancorché confiscato, determinando l’insorgenza del debito della medesima società nei confronti di **Beta 1** per i canoni di locazione finanziaria; contestualmente, il contratto di *leasing* era risolto di diritto per effetto dell’esecuzione del provvedimento di confisca.

Infine, in base all’accordo transattivo, **Beta 1** si impegnava a promuovere ricorso per incidente di esecuzione, finalizzato ad ottenere la revoca della confisca dell’immobile e la sua restituzione, per poter poi procedere alla sua vendita a terzi. In caso di accoglimento dell’istanza, il prezzo dell’eventuale cessione a terzi era convenzionalmente determinato in x euro. L’accordo transattivo prevedeva che, se l’immobile fosse stato ceduto a un prezzo superiore, l’eventuale eccedenza sarebbe stata corrisposta **ad Alfa** per la soddisfazione dei creditori sociali; nel caso opposto, **Beta 1** avrebbe potuto agire immediatamente

nei confronti dell'istante per il pagamento della differenza. Qualora il ricorso per incidente di esecuzione fosse stato rigettato, **Beta 1** avrebbe potuto agire in giudizio per ottenere da **Alfa** il pagamento del credito generato per effetto della risoluzione del contratto di *leasing*.

A seguito di richiesta di integrazione documentale, l'istante ha chiarito che, in base al contratto di *leasing*, l'obbligo di pagamento dell'indennizzo derivante dalla risoluzione del medesimo contratto era efficace solo a condizione che **Beta 1** avesse formulato **ad Alfa** un'espressa richiesta scritta. Tuttavia, **Beta 1** non ha mai provveduto formalmente a richiedere o a fatturare l'indennizzo; pertanto, l'importo dell'onere corrispondente non è mai stato imputato, sia civilisticamente che fiscalmente.

Alfa ha, inoltre, fornito aggiornamenti in relazione all'esito dell'incidente di esecuzione volto alla revoca della confisca: la Corte di Appello ha respinto l'istanza presentata da **Beta 1**. In base all'accordo transattivo, pertanto, **Beta 1** può agire nei confronti di **Alfa** per ottenere l'indennizzo sopra citato.

Ciò premesso, il contribuente chiede di conoscere quale sia l'esercizio in cui imputare la passività derivante dalla stipula della predetta transazione e individuare, pertanto, il periodo d'imposta di competenza per la deduzione del componente negativo, ai sensi dell'articolo 83 del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In via preliminare, **Alfa** evidenzia che ad essa si applica il principio di derivazione rafforzata, espresso nell'articolo 83 del TUIR, per effetto del quale le scelte operate in bilancio in base ai principi contabili nazionali assumono in linea generale diretta rilevanza anche ai fini fiscali.

L'istante ritiene che, nella fattispecie in esame, l'opzione interpretativa maggiormente condivisibile sia quella secondo la quale la definizione in via extragiudiziale e negoziale, mediante accordo transattivo, di una controversia, attuale o futura, deve essere rilevata nell'esercizio in cui avviene; il costo relativo alla lite deve, invece, essere rilevato già nell'esercizio precedente, solo quando in tale esercizio già esistevano i presupposti per ritenere sorto il debito, rispetto al quale il fatto sopravvenuto concorre a determinare con certezza l'ammontare e la dimensione temporale dell'onere relativo.

A supporto di tale interpretazione, l'istante richiama una pronuncia della Corte di Cassazione (cfr. Sentenza 25 marzo 2015, n. 5976), che ha affermato che l'anno di allocazione fiscale di una sopravvenienza relativa a un accordo transattivo dev'essere quello di stipula di tale contratto. Inoltre, l'istante rileva che, in base alle clausole inserite nel contratto di *leasing*, l'obbligazione di pagamento dei canoni era subordinata alla consegna e al collaudo del fabbricato.

Pertanto, non verificandosi tale condizione, nessuna situazione debitoria, ascrivibile al 2017 e stabilizzatasi o divenuta nota nel 2018, potrebbe indurre ad imputare un onere sopravvenuto nel bilancio relativo al primo dei cennati esercizi sociali. Al contrario, secondo **Alfa**, la stipula della transazione, costituendo convenzionalmente la base logico-giuridica per l'insorgenza della sua responsabilità contrattuale, rappresenta un fatto costitutivo ascrivibile al 2018 e i cui riflessi economici andrebbero, quindi, contabilmente collocati in tale esercizio.

Alfa ritiene che la transazione non abbia generato un mero rischio di passività, cui collegare un accantonamento nell'esercizio 2018, bensì una passività certa, la cui entità potrebbe accrescersi all'esito dell'incidente di esecuzione promosso da **Beta 1**.

Pertanto, l'istante ritiene ricorrano i requisiti per la deduzione del componente negativo nell'esercizio 2018. Sul punto, l'istante precisa che, ricorrendone i presupposti, nel bilancio relativo al 2018 dovrebbe essere iscritto

un fondo rischi per ulteriori euro, cioè fino a concorrenza dell'ammontare del debito originario, a copertura del rischio di maggiore esposizione debitoria derivante dalla mancata restituzione dell'immobile in capo a **Beta 1**.

Inoltre, poiché la data in cui l'accordo è stato concluso si colloca temporalmente tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di redazione del bilancio relativo all'esercizio 2017, l'istante ritiene di dover dare comunque adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali ed economici sui successivi esercizi sociali.

L'istante avvalora la soluzione interpretativa prospettata richiamando il principio contabile OIC 19 ("Debiti") sui debiti soggetti a condizione sospensiva, in base al quale essi sono rilevati in bilancio solo all'avverarsi della predetta condizione. Inoltre, **Alfa** richiama alcuni paragrafi del principio contabile OIC 31 (Fondi per rischi ed oneri), dai quali sembra desumersi a contrario dalla regola che informa l'iscrizione del fondo rischi ed oneri, che la passività debba essere indicata in bilancio quando sia determinata sia la data della sopravvenienza che il suo ammontare.

Alfa, tuttavia, fa presente che sussiste una diversa opzione interpretativa che, sulla base del principio contabile OIC 29 (Cambiamenti di principi e stime contabili, correzioni di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio), sembra avallare la rilevabilità della passività connessa a un rapporto di lite, quando essa sia certa sia nell'*an* che nel *quantum*, già nel precedente periodo d'imposta. Il citato principio, infatti, include la definizione di una controversia nell'esercizio successivo, purché prima della redazione del bilancio relativo all'esercizio precedente, tra le ipotesi in cui è necessario rilevare il fatto di gestione nel citato bilancio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, l'imputazione temporale del componente di reddito relativo all'indennizzo dovuto dall'istante a seguito della risoluzione del contratto sia rilevante nel periodo d'imposta 2017. In particolare, la presente risposta è fornita sul presupposto dell'assenza di documentazione che determini profili di incertezza in relazione al predetto onere nel medesimo periodo d'imposta.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Ciò posto, l'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche *“per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, *“si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità

di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò posto, il quesito oggetto di esame da parte della scrivente riguarda la corretta imputazione temporale da riservare al componente negativo di reddito derivante dalla transazione conclusa nel 2018.

In merito ai profili contabili rilevanti nella fattispecie in esame si osserva che l'OIC 19 definisce i debiti come passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni e servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita.

Inoltre, il paragrafo 38 del predetto principio contabile detta i requisiti per l'iscrizione iniziale dei debiti. In particolare, i debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e di servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali.

Dall'esame del contratto di *leasing* allegato all'istanza emerge in primo luogo che l'obbligazione di pagamento dei canoni da parte di **Alfa**, con l'eccezione del maxi canone da corrispondere alla firma, era subordinata alla consegna e al collaudo dell'immobile.

Il predetto contratto stabiliva la risoluzione di diritto del contratto, alla data in cui si fosse verificato l'evento, nel caso di provvedimenti amministrativi ablatori, tra i quali era annoverata anche la confisca, correlandone l'efficacia al momento in cui il relativo provvedimento fosse divenuto inoppugnabile.

Dall'esame del contratto si evince che, in quest'ultima ipotesi, l'indennizzo che **Alfa** avrebbe dovuto corrispondere era pari alla somma dei

canoni non ancora scaduti e del prezzo di acquisto finale, nonché dei canoni già scaduti e non pagati.

Atteso che la sentenza della Corte di Cassazione, che ha confermato l'ordine di confisca dell'immobile, è stata emessa nel 2017, deve ritenersi che, al momento della risoluzione di diritto, coincidente con quello di definitività del provvedimento ablatorio, sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte (**Beta 1**) già nel 2017.

Tale conclusione non appare, sul piano sostanziale, inficiata dalla circostanza che, secondo quanto dichiarato dall'istante, **Beta 1** non ha mai posto in essere alcuna richiesta espressa di indennizzo a carico di **Alfa**, contrariamente a quanto disposto dal citato contratto.

Ai fini fiscali, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, il componente negativo rappresentato dall'indennizzo conseguente alla risoluzione del contratto può pertanto essere riconosciuto nel periodo d'imposta 2017.

Resta fermo che un eventuale accantonamento operato in tale periodo d'imposta in relazione agli eventuali oneri ulteriori, derivanti dalla contestazione di un maggiore importo da parte di **Beta 1** non sarebbe fiscalmente deducibile, ai sensi dell'articolo 107, comma 4, del Tuir.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente