

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

4

28 - 2 - 2020

anno ottantasettesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero come l'ondivaga giurisprudenza del bel Paese renda inaccessibili i reconditi misteri del patrio *giure*
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 254

La riclassificazione dei cespiti tra quelli disponibili per la vendita
(Prof. Marco Barassi, dott. Marco Ghitti e dott. Marcello Moretti) pag. 258

Il ravvedimento operoso sulle più gravi frodi fiscali
(Avv. Fabio Ciani) pag. 263

Procedimento - Giudicato esterno - Effetti vincolanti - Capacità espansiva in altri giudizi della soluzione di questioni relative a fatti ad efficacia permanente o pluriennale comuni a più periodi d'imposta - Sussiste - Obbligo del giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata per porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario - Non sussiste - Eccezioni in ipotesi speciali - Individuazione
(Corte di Cassazione 28 novembre 2019, n. 31084
con nota di Marta Proietti) pag. 301

Imposte e tasse - Riscossione - Iscrizione a ruolo in pendenza di giudizio - Sopravvenuta sentenza di annullamento dell'originario atto impositivo impugnato - Illegittimità dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento fondate su tale atto impositivo - Conseguenze - Passaggio in giudicato della sentenza di annullamento - Non necessita
(Corte di Cassazione 17 dicembre 2019, n. 33318
con nota di Domenico Carnimeo) pag. 315

Accertamento imposte sui redditi - Dichiarazione - Costituisce una dichiarazione di scienza - Emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione in caso di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti - Sussiste - Fruizione di benefici e agevolazioni tributarie subordinata ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente da compiersi direttamente nella dichiarazione - Costituisce un atto negoziale irretrattabile - Inapplicabilità del principio di emendabilità delle dichiarazioni - Conseguenze, fatto salvo il caso di riconoscibilità dell'errore da parte dell'Amministrazione finanziaria - Onere della relativa prova - Incombe sul contribuente
(Corte di Cassazione 29 novembre 2019, n. 31237
con nota di Luigi Lovecchio) pag. 310

FONDATORE E DIRETTORE DAL 1933 AL 1973
CARLO SALVATORES †

DIRETTORE RESPONSABILE ED EDITORIALE
Avv. CARLO SALVATORES

CAPOREDATTORE
SEZIONE DOTTRINA E CONSULENZA
Avv. SILVIA SALVATORES

COMPOSIZIONE E IMPAGINAZIONE
Dott. PAOLO EMILIO SALVATORES

COMITATO DI REDAZIONE

ACCORDINO avv. PATRIZIA - AIUDI avv. BRUNO - ALBERTINI prof. avv. FRANCESCO, Associato di diritto tributario nell'Università di Milano - ALLENA prof. MARCO, Associato di diritto tributario nell'Università Cattolica di Piacenza - AZZONI avv. VALDO - BEGHIN prof. avv. MAURO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Padova - BELLINI dott. FEDERICO - BENATTI prof. avv. FRANCESCO, Ordinario di diritto privato nell'Università di Milano - BENINCASA avv. FABIO - BIDOGLIA avv. ELENIO - BIZIOLI prof. avv. GIANLUIGI, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Bergamo - BRIGHENTI avv. FAUSTA - CARNIMEO dott. DOMENICO - CERNIGLIARO dott. MARIA VITTORIA - COLLI VIGNARELLI prof. avv. ANDREA, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Messina - DE MITA prof. avv. ENRICO, Emerito di diritto tributario nell'Università Cattolica di Milano - DINI dott. ROBERTO, Notaio - DI TANNO dott. TOMMASO - FALSITTA prof. avv. GASPARE, Emerito di diritto tributario nell'Università di Pavia - FERLAZZO NATOLI prof. avv. LUIGI, Emerito di diritto tributario nell'Università di Messina - FICARI prof. avv. VALERIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Roma Tor Vergata - FONDI dott. FRANCO - GAFFURI prof. avv. GIANFRANCO - GALLO-ORSI dott. GIANFRANCO, Notaio - GHISELLI dott. FABIO - GIULIANI avv. FRANCESCO - LOGOZZO prof. avv. MAURIZIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università Cattolica di Milano - LOVECCHIO dott. LUIGI - MAGLIONE prof. avv. TOMMASO, Associato di diritto tributario nell'Università della Campania Luigi Vanvitelli - MANDÒ avv. GIANCARLO - MANES prof. avv. VITTORIO, Ordinario di diritto penale nell'Università di Bologna - MARINO avv. TANCREDI - MAYR dott. SIEGFRIED - MENNILLI dott. ANDREA - PACE dott. ANNALISA - PARLATO avv. MARIA C. - PEIROLLO dott. MARCO - PERONACE avv. MONICA - PERRUCCI avv. UBALDO - PROIETTI dott. MARTA - RAGUCCI prof. avv. GAETANO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Milano - RIGHI dott. EUGENIO - SABBI avv. LUCA - SACCHETTO prof. avv. CLAUDIO, Emerito di diritto tributario nell'Università di Torino - SALVATORES avv. SERGIO - SANTAMARIA prof. avv. BALDASSARRE, Associato di diritto tributario nell'Università di Roma - SERRANÒ prof. MARIA VITTORIA, Associato di diritto tributario nell'Università di Messina - STEVANATO prof. avv. DARIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Trieste - TABET prof. avv. GIULIANO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Roma - TREMONTI prof. avv. GIULIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Pavia - URICCHIO prof. ANTONIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Bari - VERNA dott. GIUSEPPE - VOGLINO avv. ALESSANDRO.



BOLLETTINO TRIBUTARIO di G. Salvatores e C. s.n.c.

DIREZIONE EDITORIALE, UFFICIO DI REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE

20122 - MILANO - VIA L. MANARA, 1
TEL. 02.55185826 - 02.55011500 - FAX 02.55182367

P. IVA 00882700156

E-mail: info@bollettinotributario.it
bollettinotributario.snc@legalmail.it
Internet: www.bollettinotributario.com

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER L'ANNO 2020

Abb. cartaceo € 390 (per funzionari Amm. fin. in attività di servizio e per Giudici delle Comm. trib. € 230);

Abbonamento pdf € 405,60 iva inclusa;

Abbonamento Banca Dati on-line € 475,80 iva inclusa;

Raccolta Annate del Bollettino dal 1982 (aggiornata semestralmente) € 405,60 iva inclusa;

Abbonamento estero € 558,00; Raccoglitori € 55 per annata.

PREZZI IN OPZIONE	1) • Abb. cartaceo + rivista in Pdf o Raccolta delle Annate dal 1982 al 2019	€ 483,60 (Iva inclusa)
	• Abb. cartaceo + Banca dati on-line	€ 499,80 (Iva inclusa)
	2) • Abb. cartaceo + rivista in Pdf e Raccolta delle Annate dal 1982 al 2019	€ 535,60 (Iva inclusa)
	• Abb. cartaceo + rivista in Pdf o Raccolta delle Annate dal 1982 al 2019 + Banca dati on-line	€ 548,20 (Iva inclusa)
	3) Abb. cartaceo + 3 prodotti informatici	€ 599,00 (Iva inclusa)
	4) • Rivista in Pdf e Raccolta delle Annate dal 1982 al 2019	€ 416,00 (Iva inclusa)
	• Rivista in Pdf o Raccolta delle Annate dal 1982 al 2019 + Banca dati on-line	€ 452,00 (Iva inclusa)
	5) Tre prodotti informatici	€ 528,00 (Iva inclusa)
	6) Offerta promozionale triennale per tutti i prodotti	€ 1.575,00 (Iva inclusa)

MODALITÀ DI PAGAMENTO

Per chi non volesse acquistare i nostri prodotti tramite carta di credito/Paypal è ancora possibile farlo con:

- **Assegno o Bonifico bancario** intestato a Bollettino Tributario s.n.c.
Unicredit, Corso di Porta Vittoria, 58 - IBAN IT 78 J 02008 09455 000100018083
- **Assegno o Bonifico bancario** intestato a Bollettino Tributario s.n.c.
Banca di Piacenza, Corso di Porta Vittoria, 7 - IBAN IT 43 D 05156 01600CC0520000592
- **Bonifico postale:** IBAN IT 39 A076 0101 6000 0000 0336 271
- **Versamento** sul ccp n. 336271 intestato a Bollettino Tributario s.n.c.

Chi si avvale del pagamento tramite Bancoposta o bonifico bancario è pregato di darne comunicazione (tramite fax al n. 02/55182367) in quanto il servizio posta e quello bancario non trasmettono il nominativo.

Per **fatture** con e senza IVA a debito (per prestazioni di consulenza e prodotti editoriali on-line) invitiamo a comunicare la partita IVA e il codice fiscale.

La **Consulenza** è riservata ai soli Abbonati; il prezzo di ogni quesito è di € 280*; di ogni parere è di € 320** (compreso di iva).

* *Quesito è la risoluzione di una questione circoscritta, che concluda con un unico interrogativo.*

** *Parere è il giudizio su un problema più ampio, da illustrarsi dall'Abbonato senza allegati, che, pur importando studio particolare, concluda con un unico interrogativo.*

Le risposte date a quesiti e pareri non impegnano in alcun modo la Rivista.

L'abbonamento cartaceo ha decorrenza annuale dal 1° gennaio con diritto agli arretrati, ed è continuativo, salvo disdetta da inviare entro il 30 novembre. L'abbonamento on-line è annuale, con decorrenza dalla data della sottoscrizione. I fascicoli dell'annata non ricevuti, previa richiesta, verranno inviati senza addebito unitamente al fascicolo in via di spedizione. Il prezzo del presente fascicolo è di € 17.

A norma dell'art. 74, 1° c. lett. c) e 2° c. del D.P.R. 633/1972, l'iva sugli abbonamenti cartacei, sui raccoglitori e sui libri è a carico dell'editore. Ne consegue che tali cessioni vanno escluse da iva, e gli abbonati non sono tenuti ad alcuna registrazione ex art. 25 cit. D.P.R. e non possono operare alcuna detrazione. Pertanto verranno rilasciate, solo a richiesta, fatture fuori campo iva.

	Pag.
indice analitico	
Dottrina	
— Dialogando sugli ultimi tempi, ovvero come l'ondivaga giurisprudenza del bel Paese renda inaccessibili i reconditi misteri del patrio giure (Azzoni Valdo e Salvatore Carlo).....	254
— La riclassificazione dei cespiti tra quelli disponibili per la vendita - Aspetti contabili e fiscali (Barassi Marco, Ghitti Marco e Moretti Marcello).....	258
— La sentenza tributaria favorevole al contribuente, ancorché non definitiva, neutralizza l'azione esecutiva dell'Amministrazione finanziaria - Nota a sentenza Corte Cass. 17.12.2019, n. 33318 (Carnimeo Domenico).....	316
— Il ravvedimento operoso sulle più gravi frodi fiscali - D.L. n. 124/2019 con decorrenza dal 25 dicembre 2019 (Ciani Fabio).....	263
— La stretta strada per la rettifica della dichiarazione tributaria - Nota a sentenza Corte Cass. 29.11.2019, n. 31237 (Lovecchio Luigi).....	313
— Efficacia espansiva del giudicato tributario e sue limitazioni: indirizzi (e incertezze) della giurisprudenza di legittimità successiva alla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 13916/2006 - Nota a sentenza Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084 (Proietti Marta).....	305
Procedimento	
— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Sentenza di annullamento dell'atto impositivo - Integrale sostituzione della sentenza all'originario atto impositivo annullato - Conseguenze - Mancanza del presupposto per procedere esecutivamente, anche a titolo provvisorio - Sussiste - Passaggio in giudicato della sentenza di annullamento - Non necessita (Corte Cass. 17.12.2019, n. 33318, con nota di D. Carnimeo).....	315
— Giudicato - Modalità di attuazione - Rientrano nella competenza degli Stati membri - Modalità di attuazione meno favorevoli di quelle riguardanti analoghe situazioni interne o tali da rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario - Illegittimità - Sussiste - Rispetto dei principi di equivalenza ed effettività - Necessita (Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084, con nota di M. Proietti).....	301
— Giudicato - Rispetto dei principi comunitari di equivalenza ed effettività - Necessita - Principio dell'intangibilità del giudicato - Costituisce garanzia di stabilità del diritto e dei rapporti giuridici e di una buona amministrazione della giustizia - Obbligo del giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che conferiscono forza di giudicato ad una pronuncia giurisdizionale in contrasto col diritto unionale - Non sussiste (Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084, con nota di M. Proietti).....	301
— Giudicato esterno - Effetti vincolanti - Capacità espansiva in altri giudizi della soluzione di questioni relative a fatti ad efficacia permanente o pluriennale comuni a più periodi d'imposta - Sussiste - Obbligo del giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata per porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario - Non sussiste - Eccezioni in ipotesi speciali - Individuazione (Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084, con nota di M. Proietti).....	301
— Giudicato esterno - Effetti vincolanti in relazione alle imposte periodiche - Limitazione ai soli casi in cui vengano in esame fatti aventi efficacia permanente o pluriennale, producenti effetti per un arco di tempo comprendente più periodi di imposta o nei quali l'accertamento operato concerna la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata - Fattispecie ed esclusioni (Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084, con nota di M. Proietti).....	301
— Giudicato esterno - Efficacia - Capacità espansiva in altri giudizi dell'accertamento compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune alle cause - Sussiste - Riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto - Preclusione - Sussiste anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo - Principio dell'autonomia dei periodi d'imposta - Non osta all'efficacia espansiva del giudicato - Limiti e condizioni - Individuazione (Corte Cass. 28.11.2019, n. 31084, con nota di M. Proietti).....	301
— Notificazione della cartella di pagamento - Art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 - Spedizione a mezzo posta di lettera raccomandata con avviso di ricevimento - Legittimità - Si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario - Necessità di redigere apposita relata di notifica - Non sussiste (Corte Cass. 29.11.2019, n. 31237, con nota di L. Lovecchio).....	310
— Notificazioni - Notificazione degli atti tributari - Inesistenza della notificazione - Individuazione - Totale mancanza materiale dell'atto o svolgimento di un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto quale notificazione - Altre ipotesi	

LA RICLASSIFICAZIONE DEI CESPITI TRA QUELLI DISPONIBILI PER LA VENDITA

ASPETTI CONTABILI E FISCALI

SOMMARIO: 1. INTRODUZIONE – 2. GLI ASPETTI RELATIVI AL BILANCIO – 3. I PROFILI FISCALI DELLA RICLASSIFICAZIONE DEI CESPITI TRA QUELLI DISPONIBILI PER LA VENDITA; 3.1. *Impossibilità di dedurre ulteriori ammortamenti*; 3.2. *Il componente reddituale emergente dalla successiva cessione del bene*; 3.3. *La disciplina delle società di comodo*; 3.4. *La sindacabilità della riclassificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria* – 4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.

1. INTRODUZIONE

Durante la vita di un'azienda, la quale è giuridicamente costituita dal complesso di beni organizzati dall'imprenditore al fine dello svolgimento dell'attività di impresa, può succedere che venga modificata la funzione che un singolo bene svolge all'interno dell'attività economica di produzione e scambio di beni e servizi.

Dal punto di vista contabile, per quanto concerne la classificazione dei beni, i principi contabili elaborati dall'OIC individuano tre differenti categorie di beni, in ragione della funzione che questi assolvono all'interno del complesso aziendale. Alla classica e ben nota distinzione tra beni strumentali e beni merce, sostanzialmente valida sia ai fini di bilancio sia fiscali, difatti, si deve aggiungere la categoria dei cespiti destinati alla vendita.

Quest'ultima tipologia di beni, forse marginale ma troppo spesso completamente ignorata, costituisce l'oggetto di questo approfondimento.

La riclassificazione di un cespite tra quelli disponibili per la vendita, nello specifico, comporta inevitabilmente dei rilevanti riflessi non solo dal punto di vista del bilancio civilistico ma anche sotto il profilo tributario, i quali sono entrambi esaminati nel presente contributo.

2. GLI ASPETTI RELATIVI AL BILANCIO

Nel momento in cui un bene strumentale, quindi a fecondità ripetuta, cessa di dispiegare la propria utilità anche nei futuri esercizi, in quanto destinato alla vendita, lo stesso non può più essere iscritto all'interno dell'attivo immobilizzato ma, diversamente, deve essere ricollocato nell'attivo circolante. Questo, per la precisione, deve essere iscritto in una voce appositamente dedicata, la quale è denominata "*beni destinati alla vendita*" (1).

La riclassificazione è obbligatoria ma solo al ricorrere di tre requisiti cumulativi (2):

(1) OIC 16, par. 79.

(2) OIC 16, par. 25. Si evidenzia che tali condizioni sono le medesime previste dal principio contabile internazionale IFRS 5 - *Non current Assets Held for Sale and Discontinued Operation*, parr. 6-8.

i. il bene deve essere vendibile alle condizioni in cui si trova, senza che siano richieste modifiche tali da differirne l'alienazione;

ii. la vendita deve apparire altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;

iii. l'operazione dovrebbe concludersi nel breve periodo.

I requisiti in parola presuppongono dunque che il *management* abbia un *commitment* serio di cedere il bene con una ragionevolezza in merito alla tempistica e alle condizioni di vendita, che debbono essere verificate in sede di redazione del bilancio.

Dal punto di vista contabile, inoltre, la riqualificazione nell'attivo circolante porta a un trattamento del cespite molto simile a quello che viene riservato ai beni merce, ai fini della valutazione di bilancio. Infatti, il bene deve essere valutato al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (3). Quest'ultimo criterio di valutazione, si noti, deve essere applicato sin dalla data di riclassificazione di un bene dalle immobilizzazioni ai beni destinati alla vendita.

Ciò è correlato con il fatto che l'utilità economica di tale bene per l'impresa non dovrebbe più estendersi oltre i limiti dell'esercizio di riferimento e, quindi, il bene non costituisca più uno dei fattori produttivi pluriennali utilizzati per la generazione del reddito. Ne è dimostrazione il fatto che per tali cespiti l'OIC 16 prevede, inoltre, che il processo di ammortamento sia interrotto (4).

Dal punto di vista dei successivi effetti reddituali derivanti dalla cessione, nonostante la mutata classificazione tra i beni destinati alla vendita, i principi contabili prevedono espressamente che la sua alienazione generi sempre e comunque una plusvalenza (minusvalenza) (5). Ciò perché il bene in questione non ricade tra i beni alla cui produzione e vendita è finalizzata l'attività aziendale. Ne consegue che la cessione di un cespite, seppure destinato alla vendita,

(3) OIC 16, par. 79.

(4) OIC 16, par. 79.

(5) OIC 16, par. 28.

produce sempre e solo una plusvalenza (minusvalenza) e non potrà mai generare un ricavo dal punto di vista contabile. Solamente la cessione di beni merce e prodotti finiti, difatti, genera ricavi (OIC 13). La scelta fatta dallo *standard setter* nazionale è quindi chiara: nel momento in cui un bene, iscritto tra le immobilizzazioni, è destinato alla vendita, lo stesso deve essere riclassificato nell'attivo circolante, laddove ne ricorrano le condizioni, perché muta la sua funzione e, parallelamente, la vita utile attesa. Allo stesso tempo, tuttavia, il medesimo bene non cambia la propria natura di cespiti e quindi la sua cessione genera una plusvalenza (o una minusvalenza) e non un ricavo. La riclassificazione (e conseguente valutazione ai fini di bilancio), come evidenziato, non è discrezionale, ma obbligatoria.

3. I PROFILI FISCALI DELLA RICLASSIFICAZIONE DEI CESPITI TRA QUELLI DISPONIBILI PER LA VENDITA

3.1 Impossibilità di dedurre ulteriori ammortamenti

L'art. 109, quarto comma, del TUIR, afferma che *«le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza»*.

Tale disposizione contiene il c.d. principio della previa imputazione a conto economico che, in estrema sintesi, afferma che un costo può essere portato in deduzione se e solo se è preventivamente transitato all'interno del conto economico dell'impresa.

Per le fattispecie come quella oggetto di analisi, ovverosia bene riclassificato dalle immobilizzazioni in apposita voce dell'attivo circolante in quanto destinato all'alienazione, il principio contabile OIC 16, par. 79, prevede che debba essere interrotto l'ammortamento del bene.

Ciò implica che nessun costo relativo al processo di ammortamento verrà più fatto transitare dal conto economico. Conformemente al principio anzidetto, della previa imputazione a conto economico, conseguentemente, non sarà possibile effettuare delle variazioni fiscali in diminuzione al fine di rilevare le quote di ammortamento ammesse in deduzione in ossequio a quanto stabilito dall'art. 102, secondo comma, del TUIR (6).

È opportuno precisare, da ultimo, che l'art. 109, quarto comma, del TUIR, contiene tre deroghe al principio appena descritto di previa imputazione a conto economico. Queste deroghe permettono di dedurre costi non imputati al conto economico qualora si tratti di: *a)* costi imputati al conto economico di un anno precedente; *b)* costi deducibili per legge sebbene non transitati dal conto economico; *c)* costi certi e precisi che afferiscono a ricavi non dichiarati. Si evidenzia che, nel caso qui analizzato di cespiti riclassificati tra quelli disponibili per la vendita, nessuna delle eccezioni sopraindicate può trovare applicazione e, pertanto, non sarà più possibile dedurre fiscalmente il costo non monetario connesso

(6) L'art. 102, secondo comma, del TUIR, statuisce che la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con D.M. 31 dicembre 1988.

con l'ammortamento dei cespiti.

3.2 Il componente reddituale emergente dalla successiva cessione del bene

Dal punto di vista fiscale è di assoluta importanza determinare se la cessione del bene costituisca un ricavo oppure una plusvalenza poiché solo in caso di plusvalenza, qualora il bene sia posseduto da più di tre anni, la tassazione può essere rateizzata in un massimo di cinque periodi di imposta (art. 86, quarto comma, del TUIR).

Alla luce della recente estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali diversi dalle micro-imprese (7), avvenuta ad opera del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19), la disciplina fiscale dipende da quella contabile: per i soggetti diversi dalle micro-imprese che applicano i principi contabili nazionali, difatti, ai fini fiscali, anche in deroga alle disposizioni contenute nel TUIR, rilevano ora i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili.

A questo proposito, difatti, merita di essere sottolineata l'importante distinzione esistente tra le qualificazioni, le classificazioni e le valutazioni poiché solo le prime e le seconde, e non le terze, assumono rilievo anche ai fini fiscali, indipendentemente da quanto indicato nel TUIR.

Con il termine qualificazioni si fa riferimento all'identificazione e all'inquadramento della natura di un'operazione aziendale che è stata posta in essere e, conseguentemente, degli effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano strettamente giuridico. Si tratta, pertanto, di individuare il modello giuridico-negoziale cui ricondurre l'operazione aziendale oggetto di analisi (8).

Da un punto di vista strettamente fiscale, con il termine classificazioni si allude alla corretta individuazione della tipologia di provento o di onere di ciascuna operazione che esplica effetti reddituali (9). Da un punto di vista contabile, più ampiamente, la classificazione concerne sia elementi patrimoniali sia elementi reddituali; la diversa classificazione di elementi patrimoniali (ad esempio, bene merce o bene strumentale) ha conseguenze sulla loro successiva valutazione e sui conseguenti effetti reddituali riflessi nel bilancio.

Con il termine valutazioni, differentemente, si indicano quelle azioni compiute in una fase suc-

(7) Si ricorda che sono considerate micro-imprese le società di cui all'art. 2435-bis c.c. che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

(8) Cfr. circ. Assonime 21 giugno 2017, n. 14, 69 ss., e circ. 28 febbraio 2011, n. 7/E, in *Boll. Trib.*, 2011, 358. Tra le qualificazioni, a titolo esemplificativo, vi rientra sicuramente la distinzione tra apporto e finanziamento nella disamina di un prestito infruttifero concesso alla società; tale qualificazione, nello specifico, risulta però irrilevante ai fini fiscali per espressa previsione normativa (art. 5, comma 4-bis, del D.M. 8 giugno 2011).

(9) Cfr. circ. n. 7/E/2011, cit.

cessiva alla qualificazione e che, di conseguenza, si innestano su un accadimento aziendale che era già stato rappresentato in contabilità alla luce della sua natura (10).

Dal punto di vista contabile, sulla base di quanto indicato nell'OIC 12 (11) e nell'OIC 16 (12), è già stato chiarito che l'alienazione di cespiti genera indubbiamente sempre e comunque una plusvalenza (o una minusvalenza). Questa va iscritta nella voce A5 del conto economico "Altri ricavi e proventi" (voce B14 del conto economico "Oneri diversi di gestione").

Si sottolinea che l'inquadramento del componente reddituale, generato dall'anzidetta alienazione, tra le plusvalenze (minusvalenze) è un'azione che rientra indubbiamente nella macroclasse delle classificazioni. Ai fini di questo contributo, pertanto, è cruciale concludere che tale azione non può essere considerata una valutazione (13).

Il componente positivo (negativo) di reddito che viene generato dalla cessione del cespite destinato alla vendita, alla luce del principio di derivazione rafforzata summenzionato, dovrebbe pertanto generare una plusvalenza (minusvalenza) non solo ai fini contabili ma anche ai fini fiscali, rendendo così applicabile la rateizzazione prevista dall'art. 86 del TUIR, rubricato "Plusvalenze patrimoniali", qualora il cespite sia stato posseduto per più di tre anni.

Si ritiene però opportuno ribadire che, da un punto di vista contabile, la riclassificazione è possibile solo se sussistono tre requisiti:

- i. l'immobilizzazione è vendibile alle condizioni in cui si trova senza che siano richieste modifiche tali da differirne l'alienazione;
- ii. la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;
- iii. l'operazione dovrebbe concludersi nel breve periodo.

La fattispecie qui analizzata, ossia la riclassificazione del bene strumentale nell'attivo circolante in quanto destinato alla vendita, sembra raffigurare proprio una situazione in cui, eventualmente anche in deroga a quanto affermato dal TUIR, le indicazioni contenute nei principi contabili devono prevalere rispetto alla disciplina fiscale. La riclassificazione, difatti, rientra tra le operazioni di classificazione che sono propedeutiche alla qualificazione di un'operazione, ovvero all'identificazione della sua natura, e che quindi hanno diretta rilevanza fiscale (14).

Inoltre, si mette in evidenza che, in caso di cessione del bene, la plusvalenza (minusvalenza) viene

calcolata come differenza tra il prezzo di vendita e il costo fiscalmente riconosciuto. Quest'ultimo è pari al costo di acquisto al netto degli ammortamenti dedotti. La riclassificazione operata in bilancio, che comporta una valutazione del cespite analoga a quella prevista per le rimanenze, porterà a una valutazione del bene ai fini civilistici che potrà divergere da quella rilevante ai fini fiscali, la quale rimarrà invece legata al costo fiscalmente riconosciuto.

Si sottolinea, infine, che anche nell'ambito della derivazione semplice non si può che giungere al medesimo risultato, ovvero che la cessione di un'immobilizzazione riclassificata tra i beni destinati alla vendita produce una plusvalenza ai fini fiscali.

Difatti, l'art. 86 del TUIR, rubricato appunto "Plusvalenze patrimoniali", fa riferimento ai beni relativi all'impresa diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 85 del TUIR. La norma, pertanto, definisce i beni che producono plusvalenze per differenza rispetto a quelli che producono ricavi.

L'art. 85 del TUIR, rubricato "Ricavi", afferma invece che costituiscono ricavi i corrispettivi delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Dal combinato disposto degli artt. 85 e 86 del TUIR, pertanto, si può ritenere che la cessione di una immobilizzazione, ancorché avvenuta dopo la riclassificazione nell'attivo circolante, continui a produrre una plusvalenza anche dal punto di vista fiscale. Questo poiché il bene strumentale destinato alla vendita continua ad essere un bene differente da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Sembrerebbe quindi, in conclusione, che la stessa disciplina fiscale consideri la cessione di un cespite destinato alla vendita come generatrice di una plusvalenza (o di una minusvalenza), senza che vi sia la necessità di chiamare in causa il principio di derivazione rafforzata.

3.3 La disciplina delle società di comodo

Per quanto riguarda la disciplina delle società di comodo, innanzitutto, risulta di assoluto rilievo cercare di individuare la natura di tale disposizione (15). Questa sembrerebbe rientrare tra le misure antielusive specifiche. Tale assunto si basa, essenzialmente, sulla presenza di esimenti che conducono alla disapplicazione della normativa in tema di società di comodo. La facoltà riservata al contribuente, nell'ipotesi in cui sussistano condizioni peculiari, di poter disapplicare il regime derogatorio fa propendere per una lettura in chiave anti-elusiva della disciplina. Qualora il legislatore avesse voluto inserire un'imposta patrimoniale (16), diversamente, non avrebbe

(10) Cfr. circ. Assonime n. 14/2017, cit., 69; tra le valutazioni vi rientra, per esempio, la svalutazione dei crediti effettuata nel momento in cui viene valutata negativamente l'esigibilità degli stessi.

(11) OIC 12, par. 56 e par. 84.

(12) OIC 16, par. 28 e par. 81.

(13) Si precisa che eventuali svalutazioni successive al cambio del criterio di valutazione, le quali sono connesse con la mutata classificazione civilistica, sono irrilevanti fiscalmente perché derivano da apprezzamenti che si verificano una volta effettuata la riclassificazione.

(14) Cfr. circ. Assonime n. 14/2017, cit., e circ. n. 7/E/2011, cit.

(15) Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *L'imposizione sulle "società di comodo": riflessioni agre*, in *Rass. trib.*, 1994, 1698 ss.; e R. MICELI, *La funzione della disciplina fiscale delle società di comodo*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 175 ss.

(16) Si precisa che, sebbene l'applicazione della disciplina delle società di comodo comporti una maggiorazione dell'IRES, ovvero di un'imposta sul reddito, il fondamento patrimoniale presente in tale disciplina è stato evidenziato da numerosa dottrina. Sul punto, a titolo esemplificativo e non esaustivo, si veda L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in L. TOSI (a cura di),

previsto delle esimenti esperibili discrezionalmente dal singolo contribuente.

Fatta questa doverosa premessa, in relazione al test delle società di comodo si osserva che i cespiti riclassificati nell'attivo circolante come destinati alla vendita non dovrebbero più rilevare ai fini del test della appena menzionata disciplina antielusiva (17). La normativa vigente, difatti, statuisce che ai fini del test dei ricavi minimi, e di conseguenza al fine della determinazione del reddito minimo, debbano essere ricomprese tutte le immobilizzazioni materiali.

Le immobilizzazioni materiali, ai sensi dell'OIC 16 (18), sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società.

Il cespite destinato alla vendita e conseguentemente riclassificato nella apposita voce dell'attivo circolante summenzionata, perdendo la sua qualifica di bene a fecondità ripetuta, si ritiene che non debba più rilevare ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo (19).

Questa interpretazione non è fondata solo su di un elemento meramente formale, quello della classificazione in bilancio tra le immobilizzazioni, ma è in linea con la *ratio* della disciplina antielusiva che vuole confrontare i ricavi effettivi con quelli potenzialmente ritraibili dai beni destinati a essere utilizzati in modo durevole nell'attività dell'impresa. Il bene destinato alla vendita, difatti, non è un bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa ma non può più essere ritenuto un bene destinato a essere utilizzato in modo durevole. Lo stesso, invero, essendo destinato a essere venduto ha certamente perso la caratteristica della fecondità ripetuta.

3.4 Sindacabilità della riclassificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria

Si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria non dovrebbe avere la possibilità di sindacare il comportamento adottato dal contribuente in sede di bilancio se la condotta risulta conforme a quanto stabilito dai principi contabili (20).

Questa considerazione si fonda, essenzialmente, su tre argomentazioni.

In primo luogo, la giurisprudenza di legittimità

Le società di comodo, Padova, 2008, 5; R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, ivi, 68; M. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, ivi, 715; e L. PEVERINI, *Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto societario all'utilizzo distorto della forma societaria*, in *Giur. comm.*, 2013, 268.

(17) Art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

(18) OIC 16, par. 4.

(19) Si chiarisce che il fatto che il cespite destinato alla vendita non possa essere considerato un bene merce ai sensi dell'art. 85 del TUIR e che lo stesso non possa essere qualificato come bene strumentale, e quindi come immobilizzazione, ai fini della disciplina delle società di comodo non costituisce una contraddizione. Le due discipline, difatti, si fondano su elementi differenti: i beni di cui all'art. 86 del TUIR sono quelli diversi dai beni oggetto di produzione o scambio. Nell'ambito del test delle società di comodo, diversamente, si fa riferimento ai beni che costituiscono immobilizzazioni, richiamando la classificazione effettuata in sede di bilancio.

(20) Per un'approfondita analisi sul tema si veda M. GRANDINETTI, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016, 202 ss. e la bibliografia ivi citata.

(21) ha sempre negato che l'Amministrazione finanziaria possa contestare le scelte imprenditoriali in quanto tali.

La seconda è che anche la stessa prassi (22) ha escluso che l'Amministrazione finanziaria abbia il potere di censurare le scelte operate dall'imprenditore in sede di redazione del bilancio.

L'ultima emerge dall'analisi della disciplina introdotta dall'art. 1, comma 34, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (23). In siffatta circostanza, difatti, veniva esplicitamente riconosciuto che l'Amministrazione finanziaria potesse riqualificare le scelte operate dal contribuente durante la fase di redazione del bilancio. La stessa norma però poneva un limite all'operato dell'attività dell'Amministrazione finanziaria. Il disconoscimento dei costi imputati a conto economico, difatti, non poteva avere luogo se il contribuente aveva applicato correttamente i principi contabili (24).

Alla luce dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, applicabile ora non solo ai soggetti IAS *adopter* ma anche ai soggetti OIC *adopter*, a maggior ragione pare logico concludere che l'Amministrazione finanziaria non possa mettere in discussione delle scritture contabili che riflettono correttamente la realtà dei fatti sottostanti e che sono in linea con quanto dettato dai principi contabili.

4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce di quanto rappresentato nel presente contributo, è possibile concludere che la riclassificazione dei cespiti tra quelli disponibili per la vendita porta con sé rilevanti impatti sia nella prospettiva civilistica sia in quella fiscale.

Dal punto di vista civilistico, qualora ricorrano tutte le condizioni cumulative previste dal principio

(21) Cfr. Cass., sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11240, in *Boll. Trib.*, 2002, 1665, dove viene affermato che «la destinazione dei fabbricati al patrimonio immobilizzato o la loro qualificazione come beni-merce è una scelta tipica dell'imprenditore, non sindacabile dall'Amministrazione finanziaria». In modo analogo Cass., sez. trib., 26 maggio 2003, n. 8292, ivi, 2003, 1663, in cui è stato statuito che «nelle imprese di costruzione i manufatti edili, per la loro natura intrinseca, possono svolgere la funzione sia di beni-merce che di benistrumento, in connessione all'obiettivo finale di destinazione, vendita o sfruttamento. La loro destinazione discende esclusivamente dalla scelta dell'imprenditore che sarà vincolante per gli esercizi futuri, tenuto conto che esorbita dai compiti dell'amministrazione finanziaria assumerli ai fini stessi in base ad una denominazione diversa da quella adottata nel bilancio».

(22) Cfr. circ. 27 maggio 1994, n. 73/E, in *Boll. Trib.*, 1994, 852, dove al punto 3.13, «Plusvalenze e minusvalenze», viene sancito che «l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio».

(23) Con la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), contemporaneamente all'eliminazione delle deduzioni extracontabili effettuabili in sede di dichiarazione dei redditi, all'Amministrazione finanziaria veniva attribuito il potere di disconoscere l'ammontare degli ammortamenti e degli accantonamenti imputati a conto economico dal contribuente.

(24) L'art. 1, comma 34, della legge n. 244/2007, fa salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica dei componenti negativi di reddito imputati a conto economico in base a corretti principi contabili.

contabile OIC 16, il bene deve essere contabilizzato in una apposita voce dell'attivo circolante e, pur costituendo una categoria a parte, viene di fatto equiparato a un bene merce ai fini valutativi. Lo stesso, difatti, non può più essere oggetto di ammortamento e deve essere valutato, ai fini civilistici, al minore tra valore netto contabile e valore di realizzo.

Per quanto riguarda gli aspetti tributari, invece, la riclassificazione dei cespiti tra quelli disponibili per la vendita implica innanzitutto l'impossibilità di dedurre le quote di ammortamento residue. In secondo luogo, inoltre, la successiva (probabile) cessione del bene produrrà una plusvalenza (minusvalenza) e non un ricavo con tutte le conseguenze che ne derivano. Infine, alla luce della *ratio* della disciplina antielusi-

va delle società di comodo, questa tipologia di beni non rientra nell'ambito di applicazione della stessa e, pertanto, non rileva ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti (25). Tale riclassificazione, inoltre, si ritiene non possa essere sindacata dall'Amministrazione finanziaria se operata in modo conforme a quanto previsto dai principi contabili.

Prof. Marco Barassi
*Associato di diritto tributario
nell'Università di Bergamo*

Dott. Marco Ghitti
Dott. Marcello Moretti

(25) Art. 30, terzo comma, della legge n. 724/1994.