

Fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio: tra rilevanza civilistica e competenza fiscale

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 27 Marzo 2008

Il codice civile impone al redattore del bilancio l'obbligo di considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso.

Fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio

Il redattore del bilancio deve considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio anche se ne viene a conoscenza dopo la chiusura dello stesso. Per esempio le società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare devono considerare gli eventi verificatisi e le informazioni disponibili successivamente al 31 dicembre e fino alla data in cui l'organo amministrativo approva il progetto di bilancio. Ai fini fiscali opera il principio generale della **concorrenza dei proventi e degli oneri alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza**.



Artt. 2423-bis e 2428, Codice civile

Relativamente ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio bisogna **distinguere** quelli che devono essere **indicati in bilancio**, rispetto a quelli che vanno **evidenziati nella sola relazione sulla gestione**. Ai sensi dell'art. 2423-bis codice civile., nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1. la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della [continuazione dell'attività](#);
2. si possono indicare esclusivamente gli **utili** realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;

3. si deve tener conto dei **proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio**, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
4. si deve tener conto dei **rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio**, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo. La previsione trae origine dal disposto dell'art. 31, paragrafo 1, lett. c), punto bb) della IV Direttiva Ce, secondo cui occorre tenere conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione;
5. gli **elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci** devono essere valutati separatamente;
6. i **criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro**, salvo in casi eccezionali; in tal caso la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

La previsione dell'art. 2428, comma 2, n. 5, c. c. prevede, invero, un obbligo di indicazione, nella sola relazione della gestione, dei fatti di rilievo accaduti dopo la chiusura dell'esercizio, ma non di competenza dell'esercizio stesso.

Principio contabile n. 29 del gennaio 2001

I Consigli nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri hanno approvato, alla fine del mese di gennaio 2001, un **principio contabile, n. 29** sulla rilevazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio e consolidato delle imprese mercantili, industriali e di servizi, di cambiamenti che hanno caratteristiche di straordinarietà e/o di non riferibilità all'attività ordinaria svolta dall'impresa nell'esercizio in cui sono rilevati. In particolare, il documento stilato dai vertici delle professioni contabili ha preso in considerazione i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, esaminando separatamente gli aspetti civilistici da quelli di natura fiscale. Riguardo la normativa civilistica è, in primo luogo, richiamata la formulazione codicistica che impone di considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso. Deve essere fatta, pertanto, una netta distinzione tra gli effetti degli accadimenti di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo, e gli effetti di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che non sono di competenza di esso. Nella relazione sulla gestione si devono altresì illustrare i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Con riferimento alle disposizioni vigenti in materia fiscale il nuovo Principio contabile ribadisce la regola generale codificata al comma 1 dell'art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. E' quindi confermata la rilevanza dei proventi e degli oneri alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza. Tuttavia, qualora in tale esercizio, la loro esistenza non sia ancora certa, o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo obiettivo, tali componenti positivi o negativi concorrono a formare il reddito

nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Eventuali deroghe al principio generale della competenza sono previste da specifiche disposizioni contenute nel Testo Unico. Al riguardo vanno segnalate le rilevanti conseguenze derivanti dal mancato rispetto del principio di competenza. La Suprema Corte di Cassazione, con Sentenza n. 1310 del 5 maggio 1995, depositata il 20 febbraio 1996, ha legittimato l'Amministrazione finanziaria al recupero a tassazione delle somme tardivamente iscritte in bilancio relativo ad un esercizio diverso da quello di competenza.

N.B. aggiornamento: [OIC 29 e correzione degli errori in bilancio già approvato \(2015\)](#)

Fattispecie concrete

Come già osservato, il termine entro il quale l'evento deve essere conosciuto, affinché possa rilevare ai fini della formazione del bilancio, è generalmente individuato con la data di deposito della bozza di bilancio nella sede della società, in prossimità della convocazione dell'assemblea. Secondo alcuni, (1) se la notizia dell'evento fosse successiva alla redazione da parte del collegio sindacale della propria relazione, è consentita una modificazione del bilancio, a condizione che venga attentamente esaminata e discussa in assemblea, previa acquisizione del parere dell'organo di controllo. Se l'informativa viene invece conosciuta dopo la convocazione dell'assemblea, ma prima del suo svolgimento, le regole di salvaguardia di tutela per i soci imporrebbero di tenerne conto della notizia, ed eventualmente utilizzarla per modificare il bilancio, in sede di assemblea.

Eventi che incidono sulla formazione del bilancio

La rilevanza di un accadimento aziendale deve essere valutata attentamente, anche in considerazione dei riflessi che potrebbe avere sui risultati aziendali. A tal proposito i paragrafi nn. 2, 7 e 13 dello **IAS n. 10** stabiliscono che gli elementi dell'attivo e del passivo devono essere rettificati in relazione ad eventi che si sono verificati dopo la data di chiusura dell'esercizio e che forniscono ulteriore prova di situazioni in essere alla data di chiusura dell'esercizio; inoltre è stato affermato che un'impresa non dovrebbe preparare il suo bilancio



sul presupposto della continuità aziendale se la direzione, dopo la data del bilancio, decide la messa in liquidazione o la cessazione dell'attività. Ma vediamo alcuni **esempi**. Si è proceduto ad iscrivere in bilancio un Fondo per oneri in relazione per **una passività certa, ma incerta nell'ammontare o nella data di sopravvivenza**; se entro il termine di approvazione del bilancio da parte degli amministratori, l'onere diviene certo, in bilancio va iscritto il debito e non più il fondo (2). Allo stesso modo, se al 31 dicembre dell'anno di riferimento è stato stimato un [credito verso un cliente notoriamente insolvente](#)

e, successivamente, entro la data di approvazione del bilancio, lo stesso viene assoggettato a procedura concorsuale, è opportuna la rilevazione di una sopravvenienza passiva. Ulteriori fattispecie che possono assumere valenza, anche se verificatesi in epoca successiva alla chiusura dell'esercizio, riguardano l'eventuale **svalutazione dei titoli in portafoglio in conseguenza della volatilità dei mercati finanziari** rilevata nei primi mesi dell'anno successivo a quello di riferimento, ovvero, coerentemente con le risultanze contrattuali, l'inserimento nel conto economico dei ricavi relativi a prodotti venduti da agenti o rappresentanti, che a fine anno, non abbiano ancora comunicato i dati relativi alle operazioni intercorse.

Disciplina fiscale

Passando alla **disciplina fiscale**, è noto che la deduzione di un componente di reddito in un esercizio anteriore o successivo a quello di competenza, potrebbe essere contestata dall'Amministrazione finanziaria. Un classico caso controverso riguarda la **rilevanza, o meno, dei costi delle utenze commerciali** (energia, telefoni, riscaldamento), nel periodo di chiusura dell'esercizio o in quello successivo. L'orientamento prevalente è quello di effettuare le scritture di assestamento nel bilancio al 31 dicembre registrando gli accantonamenti per fatture da ricevere; infatti, nonostante che le fatture pervengano nei primi mesi dell'anno successivo, l'evento può definirsi già verificato (3).

Eventi che non incidono sulla formazione del bilancio

La evidenziazione di accadimenti aziendali di una certa rilevanza, che non comportano una modifica dei dati contabili perché non di competenza, va operata attraverso la loro segnalazione nella relazione sulla gestione. Il principio contabile IAS, n. 1, ai paragrafi 2, 9 e 20, specifica che, per gli eventi che si sono verificati dopo la chiusura dell'esercizio e non alterino le condizioni delle attività e passività alla data di chiusura dell'esercizio, ma che sono di importanza tale che la mancata menzione comprometterebbe la possibilità per gli utilizzatori del bilancio di fare corrette valutazioni e di prendere appropriate decisioni, non devono essere apportate rettifiche alle attività ed alle passività, ma deve esserne fatta menzione. Pertanto, gli eventi concernenti **operazioni straordinarie** di [cessione di ramo d'azienda](#), [fusione](#), ovvero il lancio di innovativi beni o servizi, l'apertura di una verifica tributaria, eccetera, vanno considerati rilevanti ai fini di una loro indicazione nelle note al bilancio. Correlativamente, **tali fatti non influenzeranno la determinazione del reddito d'impresa**. Per esempio, un incendio che distrugga uno stabilimento aziendale non potrà avere riflessi sul risultato d'esercizio anche se si verificasse il primo giorno del nuovo anno.

Potrebbe interessarti anche:

- [I fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio \(2011\)](#)
- [La rilevanza fiscale dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio \(2018\)](#)
- [Fatti accaduti dopo la fine dell'esercizio \(2013\)](#)

Antonino Romano 26 Marzo 2008

NOTE

(1) Memento Pratico Ipsoa – Francis Lefebvre, Contabile 2001, Ipsoa Francis Lefebvre, pag. 1018.

(2) F. ROSCINI VITALI, Governare cambiamenti ed errori, Guida al Bilancio, ne “Il Sole 24 Ore” del 5 marzo 2001

(3) F. CROVATO, Principio di competenza e fatti verificatisi nell'esercizio, ma conosciuti dopo, ne “Rassegna Tributaria” n. 1 del Gennaio 1994, pag. 23.