

NR. 22 ANNO 2018

Venerdì 01 giugno



# Prometheus

## Settimanale “Prometheus”

Rubrica di aggiornamento normativo

### IN QUESTO NUMERO

1. Trattamento fiscale ai fini IRES dei canoni derivanti dal diritto di superficie
2. L'anticipazione di tesoreria non può essere rifiutata dal tesoriere se la richiesta è nei limiti massimi previsti dal TUEL
3. L'incarico di revisore dei conti è revocabile per inadempienza
4. Un utile minimo non rende necessariamente incongrua l'offerta in una gara di appalto

## 1. Trattamento fiscale ai fini IRES dei canoni derivanti dal diritto di superficie

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 37 del 15 maggio 2018, fornisce importanti chiarimenti circa la corretta contabilizzazione ed il trattamento fiscale ai fini IRES del corrispettivo conseguito per effetto della costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Il quesito posto è finalizzato a chiarire se, ai fini IRES, il corrispettivo in questione debba concorrere alla formazione del reddito d'impresa anno per anno come ricavo, secondo il principio di competenza temporale, oppure debba essere considerata quale plusvalenza da cessione interamente nel periodo di imposta di stipula dell'atto.

L'interpretazione fornita, dalla Società istante, sotto il punto di vista contabile è finalizzata al rilevamento dei canoni periodici per competenza economica tra i "Ricavi", in base alla loro maturazione contrattuale.

L'Agenzia delle Entrate, nel fornire una risposta corretta ed adeguata al quesito posto, mette in evidenza come sotto il profilo fiscale:

- il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 (c.d. "decreto bilanci"), relativo all'attuazione della direttiva 2013/34/UE, ha apportato diverse modifiche al codice civile in tema di bilanci d'esercizio;
- il decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. "decreto milleproroghe 2017"), convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, ha dettato, all'articolo 13-bis, le regole di "Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015".

A seguito delle modifiche apportate dal citato art. 13-bis al TUIR, il nuovo disposto normativo dell'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito, sancisce che: "*(...) per i soggetti, diversi dalle micro-impresе di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili*".

Pertanto, per effetto della modifica dell'art. 83 del TUIR da parte dell'art. 13-bis, comma 2, lettera a), del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, il trattamento IRES del corrispettivo dovuto dal concessionario in forza della costituzione del diritto di diritto di superficie a tempo determinato sull'area deve, secondo il principio di "derivazione rafforzata", essere identico al trattamento contabile.

Da ciò discende che il corrispettivo percepito dovrà essere considerato quale componente positivo di reddito e concorrere alla formazione del reddito d'impresa anno per anno, in base alla maturazione contrattuale, come ricavo e non come plusvalenza.

## **2. L'anticipazione di tesoreria non può essere rifiutata dal tesoriere se la richiesta è nei limiti massimi previsti dal TUEL**

L'art. 222 comma 1 del TUEL (Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267) stabilisce che *"Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio"*.

Il comma 2-bis eleva il limite stabilito dal primo comma a cinque dodicesimi per gli enti locali in dissesto economico finanziario ai sensi dell'art. 246, che abbiano adottato la deliberazione di cui all'articolo 251, comma 1 e che si trovino in condizione di grave indisponibilità di cassa (certificata congiuntamente dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione).

Secondo la giurisprudenza, deve ritenersi illegittimo il rifiuto del tesoriere di concedere l'anticipazione se l'importo richiesto è contenuto nei limiti dell'importo massimo consentito dalla norma citata; come precisato dal Consiglio di Stato, sez. V, nella sent. 28 marzo 2018, n. 1936, *"L'art. 222 cit., infatti, ha fissato un limite, annualmente rideterminato, entro il quale il tesoriere concede le anticipazioni di tesoreria richieste,*

*senza prevedere condizioni ulteriori per ottenere le anticipazioni, tanto meno valutabili discrezionalmente dal tesoriere”.*

In altri termini, il tesoriere deve solo verificare che il limite massimo sia rispettato nel procedere alla concessione delle anticipazioni di tesoreria. Ed infatti, continuano i giudici di Palazzo Spada, *“Tanto più che a compensazione delle anticipazioni di tesoreria effettuate, il comma 2 dell'art. 222 cit. consente al tesoriere di ritrarre interessi sulle somme anticipate, specificando che questi decorrono dal giorno dell'effettivo utilizzo (secondo le intese contenute nella convenzione di tesoreria). In conclusione, allora, il tesoriere non può sottrarsi alla richiesta di anticipazione di tesoreria formulata dall'ente locale qualora le richieste fino a quel momento avanzate non abbiano ancora superato il limite massimo di somme anticipabili fissato in conformità alla previsione dell'art. 222, comma 1, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Il rifiuto ingiustificato comporta inadempimento all'obbligo di legge (oltre che delle prescrizioni della convenzione di tesoreria) di consentire anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo previamente individuato, con conseguente legittimità della risoluzione adottata dall'ente locale”.*

### **3. L'incarico di revisore dei conti è revocabile per inadempienza**

L'art 235 comma 2 del TUEL (Decreto Legislativo n. 267/2000) prevede che *“Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, comma 1, lettera d)”.* Come evidenziato dalla giurisprudenza (cfr., ad esempio, Consiglio di Stato, sez. V, sent. 9 maggio 2018, n. 2785), l'incarico di revisore dei conti non è revocabile *ad nutum* dall'ente comunale, per ragioni di contrasto in ordine alle scelte dell'Amministrazione, perché ne verrebbe alterato il corretto rapporto tra controllore e controllati, che le funzioni dell'organo di revisione devono assicurare.

L'inadempienza richiesta dal TUEL deve essere valutata nella portata complessiva dei comportamenti tenuti dal revisore e del loro susseguirsi, tenuto conto dei disservizi e ritardi susseguenti nel funzionamento dell'Ente (si pensi, ad esempio, al rifiuto di partecipare ai lavori preparatori della proposta di bilancio o al ritardo nella consegna di relazioni e pareri).

#### **4. Un utile minimo non rende necessariamente incongrua l'offerta in una gara di appalto**

Secondo la giurisprudenza (cfr., da ultimo, TAR Lombardia, Brescia, sez. II, sent. 18 maggio 2018, n. 490), nel contesto della valutazione di congruità, l'offerta si ritiene seria ed affidabile anche laddove l'utile si riduca notevolmente, purché non risulti del tutto azzerato, atteso che non può essere fissata a priori, ai fini del giudizio di anomalia, una quota rigida di utile al di sotto della quale l'offerta debba considerarsi per definizione incongrua, dovendosi, invece, avere riguardo alla serietà della proposta contrattuale nel suo insieme.

Risulta, pertanto, in sé ingiustificabile solo un utile pari a zero, atteso che anche un utile apparentemente modesto può comportare un vantaggio importante, ove si tenga conto delle ricadute positive in termini di qualificazione, pubblicità, curriculum conseguibili dall'operatore economico in forza dell'aggiudicazione e dell'esecuzione del contratto (TAR Lombardia, Milano, sez. III, sent. 3 dicembre 2013, n. 2681; TAR Campania, Napoli, sez. I, sent. 10 settembre 2013, n. 4212; TAR Toscana, sez. I, sent. 9 maggio 2013, n. 742; Consiglio di Stato, sez. IV, sent. 23 luglio 2012, n. 4206; sez. VI, sent. 16 gennaio 2009, n. 215).

SETTIMANALE DI AGGIORNAMENTO NORMATIVO – NR. 22/2018

**CHIEDI INFORMAZIONI SUL SERVIZIO "PROMETHEUS" CHIAMANDO AL NUMERO 0965.28125**

INTERDATA CUZZOLA SRL - VIA DEL GELSOMINO 37, 89128 REGGIO CALABRIA – E-MAIL:  
[SEGRETERIA@CUZZOLA.IT](mailto:SEGRETERIA@CUZZOLA.IT) - [WWW.CUZZOLA.IT](http://WWW.CUZZOLA.IT)