

ROBERTO LUNELLI, dottore commercialista e tributarista

*Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati tributari della Regione Friuli Venezia Giulia,  
Veneto, Trento e Bolzano*

**(...) REDDITO D'IMPRESA e ACCERTAMENTO (...)**  
UNIVERSITA' degli STUDI di UDINE – Via Tomadini n. 30  
UDINE, venerdì 12 aprile 2019

***“Dal risultato economico di esercizio al reddito (imponibile) d’impresa”***

a cura di Roberto Lunelli, dottore commercialista e tributarista

Presidente della Sezione F.V.G. e Consigliere Nazionale dell'ANTI – Ass. Naz. Tributaristi Italiani

**Sommario**

**1. Premessa**

**2. Il Bilancio come “consuntivo” della gestione. Cenni sulle scritture contabili**

**3. Il Codice civile e le norme civilistiche**

**4. La disciplina tributaria**

**5. Due principi fondamentali**

**6. Il cd. “doppio binario”**

**7. Casistica esemplificativa**

**8. Conclusioni**

**1. Premessa**

**a.** Per avere una idea del “mondo delle **imprese**”, va detto che in Italia - secondo gli ultimi dati disponibili<sup>1</sup> - operano poco meno di 5 (cinque) milioni di imprese, di cui più della metà (ca. 55%) sono imprese individuali, un sesto (il 17%) sono società di persone e poco più di un quarto (il 27%) società di capitali<sup>2</sup>.

Di tali imprese, due terzi ha dichiarato un volume d'affari<sup>3</sup> annuo inferiore a 100 mila euro, solo il 5% (228.474) superiore a un milione di euro e l'**1%**, (61.287) superiore a 5 milioni di euro (anche se quell'1% realizza più della metà del “giro” d'affari/ricavi prodotti in Italia).

---

<sup>1</sup> M.E.F. Statistiche Anno di imposta 2017 (e variazioni 2018 Camera di Commercio).

<sup>2</sup> Non vengono considerati enti - commerciali e non commerciali - e i soggetti non residenti.

<sup>3</sup> Le statistiche MEF si basano sul volume d'affari IVA, ma i ricavi non sono (molto) diversi.

Nel nostro Paese opera, dunque, una moltitudine di imprese **piccole (minime o minori)**, poche imprese **medie** e pochissime **grandi società** (quasi sempre di capitali).

**b.** E' "**reddito** di impresa" quello prodotto da Società di tipo commerciale – di persone o di capitali (art. 56 e art. 81, T.U.II.RR.) – da qualsiasi fonte provenga e, quindi, a prescindere dall'attività esercitata, mentre per le ditte individuali (art. 55, T.U.II.RR.) è quello che deriva dall'"esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c." (di produzione, di commercio, finanziarie, ecc.); delle attività agricole che eccedono i limiti del reddito agrario, anche se non organizzate in forma d'impresa; e delle attività di prestazioni di servizi organizzate in forma d'impresa.

Già la definizione del "reddito (imponibile) d'impresa" è articolata, ma lo è ancor di più la sua determinazione, che varia a seconda: non solo della natura giuridica del soggetto, ma anche dell'attività esercitata (banche, compagnie di assicurazioni, hanno regole speciali) e della dimensione dei soggetti: con obblighi contabili, civilistici e tributari assai diversificati.

In questa sede parlerò solo del reddito (imponibile) d'impresa determinato partendo dal Conto economico del Bilancio d'esercizio: che viene redatto in forma "semplificata" (art. 2435 *ter* del cod. civ.) per le ditte individuali, le Società di persone e le Società di capitali qualificate microimprese (fino a 350 mila euro di ricavi, un attivo pari alla metà e 5 dipendenti<sup>4</sup>) e in forma "abbreviata" o "ordinaria" per le Società che adottano i principi contabili nazionali (OIC *adopter*) o internazionali (IAS *adopter*).

## **2. Il Bilancio come "consuntivo" della gestione. Cenni sulle scritture contabili.**

**a.** Il Bilancio d'esercizio in forma ordinaria è costituito da tre parti: I – lo Stato Patrimoniale; II – il Conto economico; III – La Nota integrativa; più la Relazione sulla gestione e, da qualche anno, il Rendiconto finanziario.

La redazione del Bilancio è il risultato di una serie di adempimenti previsti dalla legge, che però lascia una certa discrezionalità agli amministratori: dopo la rilevazione dei "fatti di gestione" nelle **scritture contabili** (art. 2214, c.c.), si procede a una **elaborazione** tecnico-sistematica **dei dati** e a una serie di "*operazioni* (contabili, di assestamento) *di fine esercizio*" che porta al cd.

---

<sup>4</sup> Il D.Lgs. 12.1.2019, n. 14 - Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della L. 19.10.2017, n. 155 – definisce «impresa minore», ai fini del Codice stesso, "*l'impresa che presenta congiuntamente i seguenti requisiti: 1) un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di apertura della liquidazione giudiziale o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore; 2) ricavi, in qualunque modo essi risultino, per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di apertura della liquidazione giudiziale o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore; 3) un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila; i predetti valori possono essere aggiornati ogni tre anni con decreto del Ministro della giustizia adottato a norma dell'articolo 348*". (cfr. art. 2, lett. d), D.Lgs. 14/2019).

*Bilancio di verifica*"; infine l'"*epilogo dei conti economici*" e la "*chiusura dei conti patrimoniali*" precede la redazione della Bozza di Bilancio da parte dei contabili e la sua approvazione dagli amministratori; bozza che viene sottoposta per l'approvazione da parte della Assemblea dei soci.

**b.** La legislazione tributaria prevede, poi, una serie di "*altre scritture contabili avuto riguardo alla natura e alla dimensione dell'impresa*": ai fini delle imposte sui redditi, il Registro dei beni ammortizzabili e, a certe condizioni, scritture ausiliarie di magazzino; ai fini dell'IVA, il Registro "degli acquisti" per le operazioni passive; i Registri "delle vendite" e/o "dei corrispettivi" per le operazioni attive.

**c.** La corretta tenuta (e conservazione) della contabilità riveste notevole importanza, sia sotto il profilo civilistico che ai fini della determinazione del reddito imponibile d'impresa, perché costituisce il fondamento del Bilancio d'esercizio, la cui II Parte (il Conto economico) costituisce, a sua volta, la base da cui "**deriva**" - in termini più o meno diretti, seppure con qualche eccezione - la dichiarazione dei redditi e il reddito imponibile o la perdita fiscalmente rilevante.

La omissione, inattendibilità o irregolarità nella tenuta (e conservazione) della contabilità comporta, oltre alla irrogazione di una "sanzione diretta", anche una "sanzione indiretta" spesso ancor più grave: perché il contribuente non può far valere circostanze omesse nella contabilità o in contrasto con essa; e l'Ufficio ha facoltà di procedere alla determinazione del reddito imponibile valendosi dell'accertamento induttivo, sulla base di presunzioni (anche) "semplici", cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c.).

**d.** Nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, l'accertamento dovrebbe essere - di regola - analitico "puro", ma - di fatto - è molto diffuso l'**accertamento analitico con poste induttive** (soprattutto per i ricavi, ma anche per la rettifica di taluni costi, specificatamente individuati e parzialmente contestati), che viene effettuato quando l'assetto contabile è sostanzialmente regolare, ma presenta qualche criticità, avuto riguardo a fattori economici che risultano incongrui o incoerenti. In questo caso, viene riconosciuta la validità della contabilità e del Bilancio d'esercizio, ma vengono operate alcune specifiche "*riprese a tassazione*", determinate da (asseriti) errori o irregolarità. Anzi, nell'ambito di quel tipo di accertamento, per le (tante) imprese medio-piccole, l'Amministrazione finanziaria fa largo uso di metodologie "*standard*" valendosi di parametri, **studi di settore**, e, da ultimo, degli **Indici Sintetici di Affidabilità** (I.S.A.); sia pure previo un "**contraddittorio**"<sup>5</sup> che consente al contribuente di produrre le prove (meglio se documentali) per cui il suo reddito è diverso da quello ritenuto dalla legge "normale" o, comunque, di fornire le spiegazioni o sviluppare i

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Ord. 8.2.2019, n. 3762; Sentenze 17.3.2018, n. 6948; 18.12.2015, n. 25485; nonché C.A.E. 23.1.2008, n. 5.

**ragionamenti** che giustifichino lo scostamento dei risultati dichiarati rispetto a quelli presunti (su base matematico-statistica).

### 3. Il Codice civile e le norme civilistiche

**a. Il Bilancio di esercizio** è, dunque, nelle sue articolazioni (patrimoniale, economica, esplicativa e finanziaria), un documento fondamentale per l'impresa e per chi ha, con essa, rapporti economici, ma anche sociali. Proprio per questo, il bilancio "*deve essere redatto con **chiarezza** e deve rappresentare in modo **veritiero e corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*", nella prospettiva di prosecuzione dell'attività di impresa e rispettando i **principi** di prudenza, competenza temporale, omogeneità e continuità dei criteri di valutazione degli elementi patrimoniali e dei componenti reddituali (salvo deroghe in casi eccezionali: art. 2423-*bis* c.c.).

**b.** Rispetto a questi "principi/canoni" generali, che – al di là di qualche innovazione marginale – si sono mantenuti solidi nel tempo, vale la pena richiamare alcune **novità introdotte** a partire dal 2005 con il **D.Lgs. 38/2005**, a valere per i soggetti IAS (Banche, Società finanziarie, Assicurazioni, Grandi Società) e, a partire dal **2016**, per i soggetti OIC, per effetto del **D.Lgs. 139/2015**: con l'introduzione, nel nostro ordinamento civilistico, di regole che recepiscono i **Principi contabili** rispettivamente internazionali e nazionali (non uguali, ma simili); e, così

- il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma** (art. 2423-*bis*, co. 1-*bis*, c.c.) per cui "*(...) la rappresentazione dei fatti aziendali (non avviene più) secondo la (loro) natura giuridico-formale (...), ma avuto riguardo agli effetti sostanziali di ciascuna operazione alla luce dell'effettivo trasferimento dei correlati rischi e benefici<sup>6</sup>*"; e
- il **principio di rilevanza** (art. 2423, co. 4, c.c.), per cui "*fermi restando gli obblighi sulla tenuta delle scritture contabili*" è venuto meno l'obbligo di "*(...) rilevazione, valutazione e informativa (se) irrilevante al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta del Bilancio*";
- la **regola** della imputazione contabile di alcuni fatti di gestione direttamente a patrimonio netto, senza previa iscrizione a conto economico;
- uno schema di Bilancio d'esercizio che elimina la **sezione straordinaria**, con conseguente venir meno di quella separazione fra componenti di reddito ordinari e straordinari, che aveva una (sua) logica ... tant'è che deve, ora, essere messa in evidenza nella Nota integrativa.

---

<sup>6</sup> Cfr. C.A.E. 28.2.2011, n. 7, in cui si precisa che era proprio alla "natura giuridico-formale" che "*faceva (esclusivo) riferimento la previgente disciplina fiscale*".

#### 4. La disciplina tributaria

**a.** La disciplina del reddito (imponibile) d'impresa è contenuta per lo più – anche se non solo – nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.II.RR.) di cui al D.P.R. 917/1986, più volte integrato, corretto, trasformato e, infine, riformulato con il D.Lgs. 344/2003 - in attuazione della L. 80/2003 - per sostituire la (vecchia) IRPEG con la (nuova) IReS e per disciplinare il reddito (imponibile) d'impresa basandosi sulla disciplina dell'imposta sulle Società (anziché, come avveniva prima, dell'imposta sulle persone fisiche - IRPeF); e per procedere a una (antipatica) rinumerazione degli articoli.

Di particolare rilievo sono state le modifiche delle regole civilistico-contabili sulla redazione del Bilancio, nel senso che i soggetti IAS adopter (dal 2005) e i soggetti OIC adopter (dal 2016) determinano il reddito (imponibile) di impresa applicando il principio di "derivazione rafforzata"; e solo le ditte individuali, le Società di persone e le Società di capitali - "*micro imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile*" – che però - insieme - costituiscono la stragrande **maggioranza** delle imprese obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria, continuano a valersi di quel principio di "*derivazione semplice*" (tuttora presente nel **Testo Unico** del 1986).

**b.** La "dipendenza" del risultato economico tributario da quello civilistico non è sempre stata adeguatamente – sul piano operativo – praticata, anche se la Relazione ministeriale (sul T.U.II.RR.) aveva messo in rilievo che "*le norme sulla determinazione del reddito d'impresa (imponibile) sono intese a disciplinare la "lettura" del Conto economico sotto il profilo tributario, cioè a stabilire se, a quali condizioni e in quali limiti (minimi e massimi) i componenti negativi e positivi di reddito*" (civilistici) siano tali anche ai fini della determinazione del reddito imponibile d'impresa; e aveva precisato che "*quelli (cioè i componenti di reddito) non considerati (dalle disposizioni del T.U.II.RR.) non danno luogo a variazioni*" ...

Ancora prima, nell'art. 2, n. 16, della Legge delega 9.10.1971, n. **825**, era stato approvato un "criterio direttivo" per il Legislatore delegato, stabilendo che "*i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali avrebbero dovuto essere determinati secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica...*".

**c.** Oggi, l'eredità di questo processo legislativo iniziato quasi 50 anni fa è contenuta<sup>7</sup> nell'**art. 83** del T.U.II.RR., con la "**regola**" della cd. "*derivazione semplice*", per cui "*il reddito [imponibile d'impresa] è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico (relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta) le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della <<sezione<sup>8</sup>>>*".

<sup>7</sup> Cfr. Corte di Cassazione, Ord. 3.4.2019, n. 9252.

<sup>8</sup> Vale a dire la Sezione I, artt. 84-116, del T.U.II.RR..

**d.** La "eccezione" riguarda le (poche) imprese – per lo più in forma di Società, spesso di capitali – che redigono il Bilancio adottando, in sede civilistica, i **principi contabili nazionali** (dal 2016) e le pochissime Società tenute ad adottare (dal 2005) i principi contabili **internazionali**: per esse vale il principio di "derivazione rafforzata" e, quindi, applicano, nella determinazione del loro reddito (imponibile) d'impresa, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (previsti dai predetti principi contabili) anche in deroga alle disposizioni "dei successivi articoli della (citata) sezione" (che disciplina il reddito – imponibile – d'impresa delle Società di capitali).

## 5. Due PRINCIPI FONDAMENTALI

**a.** Prima di considerare le (rilevanti) conseguenze di questa bipartizione fra regola (*sub* 4 c) ed eccezione (*sub* 4 d), è opportuno richiamare un "presupposto" che riguarda la determinazione del **reddito d'impresa**. E' il principio di **INERENZA, immanente** (nel sistema) e, proprio per questo, privo di una disciplina specifica, sia civilistica che tributaria.

Infatti, quello che viene qualificato (da chi redige le scritture contabili) un "costo", se non è INERENTE all'attività esercitata dall'impresa non può essere considerato tale: non rileva né ai fini del risultato economico (civilistico) e men che meno del reddito (imponibile) d'impresa ...: quell'"importo" NON potrebbe neanche "entrare nella contabilità dell'impresa ...".

**b.** Per **inerenza** si intende la **correlazione** che deve sussistere fra componenti positivi o negativi di reddito, nel senso che questi ultimi sono rilevanti (e, quindi, da dedurre) nella forma del risultato economico (civilistico) e del reddito imponibile d'impresa solo se "correlati" ad una **attività** da cui derivano ricavi o altri proventi imponibili. Con una (necessaria) precisazione: il *requisito della "inerenza" richiede non un collegamento diretto con un determinato componente positivo (del reddito dell'impresa), ma con la esplicazione (rectius, l'esercizio) di un'attività, anche solo potenziale, finalizzata ad arrecare, direttamente o indirettamente, una utilità all'impresa*<sup>9</sup>.

Ne deriva "un **giudizio di tipo qualitativo**, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o **antieconomicità**, che non sono espressione della inerenza, ma costituiscono indici sintomatici della inesistenza di tale requisito<sup>10</sup>: con un temperamento, nel senso che "la nozione di inerenza (...) esprime la riferibilità di determinati costi all'attività d'impresa e ne implica la **congruità**, sicché deve escludersene la deducibilità **sia** ove non funzionali a detta attività, **sia** ove sproporzionati o eccessivi<sup>11</sup>."

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Sent. 13.12.2018, n. 32254; Ordinanze 15.6.2018, n. 15843, 11.1.2018, n. 450.

<sup>10</sup> Cfr. Cass. Sent. 9.2.2018, n. 3170.

<sup>11</sup> Cfr. Cass. Sent. 30.5.2018, n. 13596.

**c.** In realtà, quello della inerenza è "una preconditione", al punto che un costo "non inerente" all'attività dell'impresa – come già rilevato, ma va ribadito – non dovrebbe neanche essere registrato in contabilità; e, quindi, in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, non dovrebbe porsi alcun problema: né civilistico, né tributario, perché l'impresa dovrebbe decidere "a monte" se contabilizzare o meno quell'importo.

**d.** Un secondo principio basilare, nella disciplina del "reddito" – civilistico e tributario – è costituito dalla cd. **competenza temporale**, o "imputazione a periodo".

Con tale espressione si intende, contabilmente, la correlazione temporale tra componenti positivi o negativi di reddito: è una relazione **economica**, nel senso che, individuato l'esercizio cui va imputato un RICAVO (o altro componente positivo di reddito) i costi (e gli altri componenti negativi di reddito) che hanno concorso a determinarlo ne seguono la sorte (temporale): non solo se già sostenuti (o addirittura pagati), ma anche se "collegati" e non ancora sostenuti, purché se ne possa stimare, con sufficiente approssimazione, il *quantum*.

**e.** In questo caso, fermo il principio contabile-civilistico, le conseguenze sul piano tributario divergono a seconda che la "**derivazione**" - del reddito imponibile d'impresa dal risultato economico di esercizio - sia "**semplice**" o "**rafforzata**".

L'art. 109 T.U.II.RR. stabilisce che "*i ricavi, le spese (rectius "i costi) e gli altri componenti positivi e negativi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza*", **MA**

- nel primo caso - a valere per la maggioranza (numerica) delle imprese, ma non per quelle più rilevanti - tale regola si applica ad una ulteriore (doppia) condizione: che l'esistenza sia certa e che l'ammontare sia determinabile in modo oggettivo, perché altrimenti essi "*concorrono a formarlo (quel reddito) nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*";

- nel secondo caso - a valere per le Società IAS e le imprese OIC - l'imputazione temporale del costo, invece, è quella prevista dai principi contabili e, quindi, una "competenza economica", con conseguente venir meno delle due citate condizioni.

In definitiva, la certezza dell'"*an*" e la oggettiva determinabilità del "*quantum*" sono **criteri** (fiscali) che continuano a valere nel caso di dipendenza "*semplice*", ma non anche di dipendenza "*rafforzata*".

**f.** La "competenza" – quale che essa sia (economica o tributaria) – è stata, più volte dichiarata dalla Corte di Cassazione **inderogabile**<sup>12</sup>: sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria per cui "*il recupero a tassazione di ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio (dato che si lascerebbe) il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i*

<sup>12</sup> Cfr. Cass., Ord. 11.10.2018, n. 25218; Sentenze 30.7.2018, n. 20095; 8.4.2016, n. 6881; 9.11.2015, n. 22799.

*propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile<sup>13</sup>". E, in proposito, viene fatto rilevare che "l'applicazione del principio di competenza temporale non comporta doppia imposizione (vietata), perché il contribuente può chiedere la restituzione della maggiore imposta nei limiti ordinari della prescrizione, a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza<sup>14</sup>".*

## **6. Il cd. "doppio binario"**

**a.** Anche i soggetti che redigono il Bilancio in base ai principi contabili internazionali (IAS) o nazionali (OIC) – e che si valgono, ai fini fiscali, della "derivazione rafforzata" – devono procedere, in sede di dichiarazione dei redditi, ad una serie di variazioni in aumento e/o in diminuzione (in dichiarazione dei redditi) per la determinazione del reddito (imponibile) di impresa, anche se il loro numero e la loro entità è diversa a seconda che venga applicato il "**principio di derivazione**" (art. 83, co. 1, del T.U.II.RR.) "**semplice**" o "**rafforzato**".

Per tutti continuano, infatti, a valere le disposizioni che:

- dispongono la ripartizione di alcuni componenti negativi di reddito (considerati di valenza pluriennale) in più periodi d'imposta;
- "*stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, di loro percezione o di loro pagamento<sup>15</sup>" (principio di cassa);*
- "*prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione,*" quali quelli sulla deducibilità dei costi auto, telefonini, ecc. (di cui si è detto) ... **MA**

**b.** Nel caso di "*derivazione semplice*", si applicano le disposizioni dell'art. 83, co. 1, prima parte, del T.U.II.RR.; restano ferme le regole di imputazione temporale di cui all'art. 109, co. 1 (e 2) del T.U.II.RR. (compresi i requisiti della "*esistenza certa*" e della "*determinabilità in modo obiettivo*") e devono essere operate, in sede di dichiarazione dei redditi, tutte le **variazioni in aumento** che dipendono dalla contabilizzazione, nell'esercizio di riferimento, di componenti negativi di reddito ("voci" di costo) non deducibili, in assoluto o temporalmente, ai fini delle imposte sul reddito. E' il caso non solo della indeducibilità, nel determinazione dal reddito imponibile di impresa, delle imposte sui redditi e, di regola, dell'IVA (e anche di altre imposte minori), ma

<sup>13</sup> Cfr. Cass. Sent. 30.7.2018, n 20095.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. Sent. 10.3.2008, n. 6331.

<sup>15</sup> Cfr. Art. 2, D.M. 48/2009. La C.A.E. 7/2011 (par. 3.4) fa riferimento, "*alle disposizioni che, per motivi di carattere prettamente fiscale, derogano al bilancio redatto con i criteri nazionali (...)*", precisando che può trattarsi, tra le altre, "*delle disposizioni che prevedono: (...)* • *la rilevanza di taluni componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa; si pensi, ad esempio: ai compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR, che l'articolo 95, comma 5, dello stesso testo unico considera fiscalmente rilevanti al momento in cui sono corrisposti; (...)*".

anche delle quote di ammortamento che eccedono la misura massima consentita dalla normativa tributaria o della perdita o svalutazione di crediti commerciali (ancorché ritenute civilisticamente corrette o addirittura necessarie); o, ancora, della ridotta deducibilità dei costi relativi a veicoli anche "strumentali" o di quelli per la telefonia; della (specifica) disciplina fiscale delle "spese di rappresentanza"; mentre nei pochi casi di componenti positivi di reddito non imponibili o esenti ai fini delle imposte sul reddito, si procede a variazioni in diminuzione.

**c.** Nel caso di "*derivazione rafforzata*", si applicano le disposizioni dell'art. 83, co. 1, seconda parte, del T.U.II.RR., per cui le regole civilistico-contabili di imputazione temporale "si sostituiscono" alla disciplina dell'art. 109, co. 1 (e 2) del T.U.II.RR.: la competenza temporale non dipende più dalla qualificazione formale dei fatti di gestione aziendale - "*esistenza certa*" e "*determinabilità in modo obiettivo*" - ma dalla "sostanza" delle operazioni, per cui valgono i requisiti previsti dai Principi contabili. Tant'è che, ad es., al fine di coordinare il principio della "*prevalenza della sostanza sulla forma*", alla (tradizionale e consolidata) regola della "*previa imputazione a conto economico*" (secondo cui "*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*": art. 109, co. 4, del T.U.II.RR.), si aggiunge che "*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa*"<sup>16</sup>.

**d.** In definitiva: nella determinazione del reddito imponibile d'impresa, le ditte individuali, le Società di persone e le Società di capitali definite "micro-imprese" devono attenersi alle regole previste dal Codice civile, per poi procedere alle variazioni in aumento e in diminuzione stabilite dalla normativa tributaria (principio di "derivazione semplice"); mentre le Società di capitali – che si valgono del **principio di "derivazione rafforzata"** – utilizzano i criteri di redazione e i risultati del Conto economico (civilistico) in misura maggiore, perché adottano, ai fini tributari, le regole sulla *qualificazione, imputazione temporale e classificazione* dei componenti positivi e negativi di reddito stabilite dai principi di redazione del bilancio civilistico che – a sua volta – si riporta ai Principi contabili (nazionali e internazionali).

## 7. Casistica esemplificativa

Di seguito, si riporta un elenco – a titolo esemplificativo – di componenti positivi o negativi di reddito che mantengono, in ogni caso, la loro diversa disciplina tributaria, o che, viceversa,

---

<sup>16</sup> È il caso, ad esempio, delle rettifiche derivanti dalla identificazione di un errore contabile o dal cambiamento dei principi contabili, per i quali il nuovo OIC 29 prevede la rilevazione come componente rettificativa del patrimonio netto (di regola, voce utili/perdite portati a nuovo) e la non concorrenza alla formazione del risultato economico.

rilevano diversamente a seconda che la **derivazione** (o dipendenza) del “risultato tributario” dal Conto economico sia “semplice” o “rafforzata”.

<b>Componente di reddito (civilistico)</b>	<b>Articolo 917/1986</b>	<b>Tipo di Variazione</b>
Plusvalenze derivanti dalla cessione di cespiti	86, co. 4	In <u>diminuzione</u> per quinti della voce plusvalenze contabilizzata tra i ricavi
Pagamento imposte o tasse (dirette, indirette, erariali, locali)	99	In <u>aumento</u> delle imposte non deducibili (i. sui redditi, IVA, IMU, IRAP), ma <i>ex art. 6, D.L. 185/2008</i> , in <u>diminuzione</u> dell'importo del 10% dell'Irap versata (fino al 2018)
Spese per la generalità dei dipendenti	100, co. 1	In <u>aumento</u> se eccedente il 5 per mille dell'ammontare dei costi per lavoro dipendente
Ammortamento dei beni materiali (e immateriali)	102	In <u>aumento</u> per la quota di ammortamento contabilizzata in misura eccedente rispetto a quella massima deducibile
Manutenzione7riparazione su beni propri	102, co. 6	In <u>aumento</u> se il costo supera il 5% del valore complessivo dei cespiti all'inizio esercizio
Telefonia fissa o mobile	102, co. 9	In <u>aumento</u> dei costi eccedenti il limite stabilito (80%)
Avviamento	103, co. 3	In <u>aumento</u> per la quota superiore a 1/18 del costo
Svalutazione crediti dell'attivo circolante	106, co. 1	In <u>aumento</u> per la svalutazione superiore allo 0,5% del valore nominale dei crediti
Spese di rappresentanza	108, co. 2	In <u>aumento</u> se eccedenti il <i>plafond</i> di cui al D.M. 19.11.2008
Prestazioni alberghiere/ ristoranti	109, co. 5	In <u>aumento</u> per i costi che eccedono rispetto al 75% di quanto imputato a Conto economico
Componenti negative relative agli autoveicoli	164	In <u>aumento</u> dei costi eccedenti il 20% (limite generale) o il 70% (per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti)

Nei casi sopraindicati, le regole tributarie “prevalgono” (sempre) su quelle contabili-civilistiche, per cui il **disallineamento** civilistico/tributario continuerà ad alimentare le “variazioni in aumento o in diminuzione” di cui alla dichiarazione dei redditi, dando corso al fenomeno del cd. “doppio binario”.

## 8. Conclusioni

**a.** La determinazione del reddito (imponibile) d'impresa **parte** da lontano, con la tenuta di una **contabilità** ordinaria e sistematica, basata su un Piano dei conti, che consenta, tra l'altro, di individuare le – inevitabili – discrasie fra regole civilistiche e fiscali, **passa** attraverso la redazione di un **Bilancio d'esercizio** (e, in particolare, di un Conto economico) rispettoso del codice civile e dei Principi contabili nazionali e internazionali e **arriva** a una dichiarazione dei redditi, che – a sua volta – prende le mosse dal risultato economico (utile/perdita) d'esercizio e, attraverso una serie di **variazioni** (che dovrebbero essere ridotte al minimo) in aumento e in diminuzione, perviene a un “**reddito imponibile**<sup>17</sup>” (sul quale si calcola l'imposta dovuta) o a una perdita fiscalmente rilevante.

<sup>17</sup> “La determinazione civilistica rappresenta quanto di più approssimato all'effettivo incremento di ricchezza prodotto dall'attività sociale, espressivo della **capacità contributiva** attribuibile al soggetto passivo collettivo” (cfr. Cass. Ord. 9252/2019 cit.).

**b.** Pur riconoscendo le diverse finalità del Bilancio di esercizio e della dichiarazione dei redditi e quindi la esigenza di apportare, in sede di dichiarazione dei redditi, le predette variazioni (in aumento o in diminuzione) originate da tali diverse esigenze<sup>18</sup>, di passi, nella direzione giusta, se ne sono fatti, negli ultimi 50 anni, ma lentamente e con ingiustificate diffidenze e ritrosie, talora pervenendo a complicazioni evitabili e a disposizioni inutili (e, come tali, dannose).

Il **principio di derivazione** (del reddito imponibile d'impresa dal risultato economico civilistico) - già presente nel T.U.II.RR., e, prima ancora, nella L. 825 del 1971 - è stato sì "*rafforzato*", con i citati Provvedimenti del 2005 e del 2015 (a partire dal 2016), ma solo nei confronti delle Società IAS (basandosi sui principi contabili internazionali) e delle imprese OIC (basandosi sui principi contabili nazionali); per la maggior parte (numericamente) delle imprese la derivazione continua ad essere "semplice" (e non sempre riconosciuta): fermo restando il citato "doppio binario" (civilistico-tributario).

**c.** Si sarebbe potuto fare di più, molto di più: con enormi risparmi di tempo e di energie sia a livello micro che macro economico, varando una legislazione tendenzialmente uniforme per tutte le imprese e con poche eccezioni rispetto alle "regole" della conformità. E' quanto si era tentato di fare da parte di una Commissione ministeriale insediata venti anni fa, che aveva compendiato la disciplina del reddito imponibile di impresa in 5 (cinque) articoli: uno per la sua "*definizione*", un secondo per la sua "*determinazione*", altri due per elencare (rispettivamente) le "*variazioni in aumento e in diminuzione*" e un quinto (l'ultimo) per stabilire le "*disposizioni transitorie e finali*" (per evitare duplicazioni o salti d'imposta).

Oggi, il reddito (imponibile) d'impresa, è disciplinato in modo confuso e ridondante: imprese, consulenti, verificatori e accertatori si trovano di fronte a un testo difficile da leggere e più ancora da applicare (o far applicare): una armonizzazione delle regole civilistiche e tributarie e la limitazione di deroghe eviterebbero tempi e costi improduttivi, agevolando sia l'operatore economico (e il suo consulente), sia l'Organo accertatore (e i suoi funzionari), sia le Commissioni Tributarie (e i loro componenti); e sarebbero ridotte (di numero) anche le questioni di legittimità rimesse alla Corte di Cassazione. *Multa paucis.*

---

<sup>18</sup> Ad es., le imposte sui redditi sono un componente negativo di reddito "civilistico" ma, ovviamente, non nella determinazione del reddito imponibile d'impresa.