

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

Art. 83 - Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo 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 presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

1-bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-*quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.

SOMMARIO: I. Premessa - II. Ratio del principio di derivazione - III. Principio di derivazione "rafforzata" per i soggetti IAS adopter e transizione ai principi contabili internazionali - IV. Principio di derivazione "rafforzata" per le imprese che adottano i nuovi principi contabili nazionali e la loro prima applicazione - V. Attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito - VI. Attività di accertamento e sindacato sulle risultanze di bilancio

I. Premessa

- 1 Il sistema di determinazione del reddito d'impresa, disciplinato dall'art. 83 del TUIR, è caratterizzato dal **principio di derivazione del reddito** imponibile dal risultato contabile. Come si vedrà, si tratta tuttavia di una **dipendenza "parziale"**, e non "integrale", poiché relativamente a taluni componenti reddituali

è comunque necessario applicare le disposizioni previste dal testo unico, attraverso il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione da apportare al risultato di bilancio stabilito dall'articolo in commento. In ogni caso, per le ragioni esposte in sede di commento all'art. 109, il legislatore tributario ha tradizionalmente previsto un ancoraggio del reddito tassabile al risultato di bilancio, mediante il cosiddetto principio di imputazione sancito dall'art. 109, comma 4, primo periodo, del TUIR, in forza del quale la deducibilità dei componenti negativi di reddito è in linea generale condizionata alla previa iscrizione di tali componenti nel conto economico.

Tale principio, dopo essere stato introdotto nel testo unico sin dalla sua originaria **2** formulazione seppure in forma ben più attenuata di quella attuale, in continuità con la previgente legislazione, è stato oggetto, nel corso degli anni più recenti, di diverse modifiche. Infatti, dopo poco meno di trent'anni di "stabilità normativa", il principio di derivazione sancito dall'art. 83 è stato oggetto di diversi interventi legislativi:

- a) per tenere conto dell'applicazione, da parte dei soggetti che erano tenuti ad adottarli, dei principi contabili internazionali (nel prosieguo indicati anche come "IAS", "IFRS" o "IAS/IFRS"), con un'impostazione dapprima tesa a garantirne la "**neutralità fiscale**" (d.lgs. n. 38/2005) e poi (legge finanziaria 2008) diretta all'affermazione del principio di "derivazione rafforzata" da tali principi relativamente (e limitatamente) a detti soggetti (nel prosieguo "**IAS adopter**");
- b) per tenere conto della revisione della disciplina civilistica del bilancio di esercizio (d.lgs. n. 139/2015) e della riforma recata dall'art. 13-bis del d.l. 30.12.2016, n. 244, estendendo la regola della derivazione rafforzata anche alle imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali (nel proseguo nominati anche *ITA Gaap*), seppur inizialmente con esclusione delle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.

Queste sono, in linea di principio, le scelte adottate dal legislatore nazionale, anche se il criterio generale che regola la determinazione del reddito d'impresa imponibile non è in astratto necessariamente fondato sulla derivazione del risultato fiscale da quello di bilancio, essendo possibili anche altri tipi di correlazioni tra tali risultati; quello previsto dalle norme di legge costituisce infatti l'effetto di una scelta che compete al legislatore e che questi può compiere all'interno di più alternative.

II. Ratio del principio di derivazione

Atteso che lo strumento informativo fondamentale in ordine ai risultati economici **1** di un'impresa in funzionamento è indiscutibilmente il bilancio - e precisamente, all'interno di esso, il conto economico - disciplinato dal codice civile e dai principi contabili nazionali ovvero dai principi contabili internazionali, il legislatore tributario, nel regolamentare l'attività di rilevazione e misurazione del reddito

d'impresa da esporre nella dichiarazione dei redditi, ha dovuto sostanzialmente scegliere tra:

- 1) determinazione del reddito imponibile sulla base di regole specificamente ed esclusivamente previste ai fini fiscali, prescindendo totalmente dal risultato di bilancio;
- 2) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, senza apportare a tale ultimo elemento alcuna variazione;
- 3) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, apportando a tale ultimo elemento variazioni derivanti dall'applicazione di criteri prettamente fiscali.

La soluzione *sub* 1) postula una completa indipendenza tra i due valori, svincolando la determinazione del reddito d'impresa dalle risultanze del bilancio e comportando necessariamente l'obbligo di predisporre un differente bilancio ai soli fini fiscali, redatto secondo norme di rilevanza esclusivamente tributaria. La soluzione *sub* 2) postula, all'opposto, una perfetta identità tra i due valori, assumendo a presupposto impositivo il risultato di bilancio *sic et simpliciter* (questa soluzione darebbe luogo a una “**derivazione piena**” del risultato fiscale da quello di bilancio, secondo la definizione contenuta nella circ. 28.2.2011, n. 7/E). La soluzione *sub* 3) si presenta come intermedia tra le due precedenti, assumendo il **risultato di bilancio** unicamente come **base di partenza** per la determinazione del reddito d'impresa, da rettificare - a tal fine - mediante l'applicazione di criteri previsti dalla normativa tributaria, laddove divergenti dai criteri appositamente previsti dalla normativa civilistica (in questo caso, il principio di derivazione può assumere diverse configurazioni - derivazione giuridica pura, derivazione attenuata, derivazione mediata e derivazione rafforzata -, a seconda della **minore o maggiore intensità della relazione** sancita tra le due entità, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 7/E/2011).

Detta ultima impostazione dà luogo ad un evidente collegamento tra i due elementi, affermando la (tendenziale) dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico, in quanto, fatte salve le rettifiche derivanti dall'applicazione di norme esclusivamente fiscali, il bilancio e le sue risultanze costituiscono il presupposto fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa imponibile, evidenziando gli elementi positivi e negativi di reddito da prendere a base della tassazione. In dottrina si è al riguardo parlato di **nesso di pregiudizialità-dipendenza** del reddito d'impresa dal risultato civilistico, nel senso che “il bilancio civilistico riveste una efficacia non puramente probatoria, ma costitutiva della esistenza o dell'inesistenza di elementi positivi e negativi di reddito e della stessa situazione-base del tributo.

- 2 La descritta dipendenza del risultato fiscale da quello di bilancio può talora addirittura “capovolgarsi” in presenza di norme che subordinino la concessione di determinati benefici fiscali (in termini di riduzione del carico impositivo) al rispetto di regole di natura esclusivamente tributaria in sede di formazione del bilancio. In tali casi, si parla comunemente di fenomeno della “**dipendenza rovesciata**”, poiché di fatto è il risultato di bilancio a finire per dipendere dal reddito imponibile, in quanto le regole ed i criteri tributari assumono rilevanza anche civilistica,

incidendo sulla determinazione del risultato di bilancio e sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Al fenomeno della dipendenza rovesciata è, quindi, direttamente correlato il problema dell'**inquinamento fiscale del bilancio**, consistente nella presenza di valori di natura esclusivamente fiscale che, conseguentemente, comportano una determinazione del risultato economico dell'esercizio differente da quella ottenibile mediante l'applicazione di criteri aventi natura prettamente civilistica.

Ciò posto, l'art. 52 del TUIR vigente anteriormente al d.lgs. n. 344/2003 (il cui **3** contenuto era a analogo a quello presente nell'art. 52 del d.P.R. n. 597/1973), trasfuso nell'art. 83 del TUIR (anteriormente alle modifiche recate dal d.lgs. n. 38/2005, dalla l. n. 244/2007 e dal d.l. n. 244/2016), sposava programmaticamente il modello della "dipendenza parziale". Infatti, nella relazione illustrativa all'art. 52 del TUIR previgente si precisava che le disposizioni relative alla determinazione del reddito d'impresa "*non sono intese a disciplinare la formazione del conto profitti e perdite e le relative valutazioni, invadendo la sfera di competenza della legge civile e dei principi contabili, bensì a disciplinarne la «lettura» ai fini della determinazione del reddito imponibile, e cioè a stabilire se, a quali condizioni e in quali limiti, minimi o massimi, i componenti dell'utile di esercizio presi in considerazione giocano il ruolo di componenti del reddito d'impresa imponibile*". Una tale previsione si è resa necessaria attesa la sostanziale disomogeneità di interessi tutelati nei due settori dell'ordinamento coinvolti (civile e tributario).

Del pari, con l'art. 83 del TUIR il legislatore, confermando l'impostazione storicamente adottata (risalente alla **riforma tributaria 1971-1973**), ha prescelto la soluzione che individua nel risultato di bilancio la base di partenza per la determinazione del reddito d'impresa imponibile, instaurando un preciso legame tra i due valori e quindi affermando - nel nostro ordinamento - il principio della dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico. La scelta perseguita dal legislatore tributario risponde all'esigenza di collegare, quanto più possibile, la pretesa impositiva alla **capacità contributiva** dell'impresa, la cui espressione più evidente è sicuramente rappresentata dal risultato di bilancio.

I diversi scopi che presiedono alla determinazione dei due elementi (la norma- **4** tiva civilistica, infatti, si preoccupa di evidenziare l'incremento o il decremento patrimoniale verificatosi durante l'esercizio per effetto della gestione, evitando sopravvalutazioni del risultato economico; la normativa fiscale si preoccupa, invece, di misurare la capacità contributiva dell'impresa, evitando sottovalutazioni della stessa) hanno però indotto il legislatore tributario a prevedere - al fine di pervenire alla determinazione del risultato fiscalmente rilevante - la **rettifica del risultato di bilancio** tramite apposite **variazioni**, che possono comportare un **aumento** o una **diminuzione** del risultato stesso, derivanti dall'applicazione di norme di natura prettamente fiscale. Del resto, i criteri di valutazione previsti per la redazione del bilancio civilistico risultano abbastanza flessibili, sicché la loro applicazione può dare adito a situazioni di incertezza, mentre i criteri di valutazione fiscalmente previsti rispondono (almeno nelle intenzioni) a determinate

esigenze di certezza e semplicità, al fine di evitare il più possibile l'instaurarsi di contenziosi tributari.

Il precetto normativo sancito dall'art. 83 del TUIR, dunque, può essere sinteticamente così rappresentato: **risultato di bilancio + variazioni in aumento - variazioni in diminuzione = risultato fiscale**.

Pertanto, la determinazione del reddito d'impresa, come delineata dall'art. 83 del TUIR avviene attraverso un procedimento articolato nelle seguenti fasi:

- a) quantificazione dell'utile o perdita di esercizio sulla base delle regole contabili;
- b) **esame** dei singoli **fatti di gestione** intervenuti nel periodo considerato, nonché delle valutazioni di fine esercizio, alla luce della normativa tributaria per verificare quali fatti e quali valutazioni trovano in essa una specifica regolamentazione;
- c) **quantificazione** (e/o, in taluni casi, **riqualificazione**), in relazione alle fattispecie contemplate dalla normativa tributaria, dei componenti positivi e negativi di reddito che da essi traggono origine, comparando il valore in tal modo ottenuto con quello conseguito applicando le regole civilistiche;
- d) nel caso non vi sia coincidenza tra i due ordini di valori, **rettifica**, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, del risultato civilistico, apportando ad esso tante variazioni in aumento quanti sono i componenti di reddito per i quali l'applicazione delle norme tributarie si traduce nella emersione di un maggior reddito, e tante variazioni in diminuzione quanti sono i componenti di reddito per i quali l'applicazione della norma tributaria si risolve nell'accertamento di un minor reddito.

Le suddette variazioni in aumento o in diminuzione, che permettono di giungere alla determinazione del risultato fiscale partendo dal risultato di bilancio, sono chiaramente dovute all'esistenza di **divergenze tra criteri civilistici** (che hanno permesso di determinare il risultato di bilancio) e **criteri fiscali** (che presiedono alla determinazione del risultato fiscale) relativi alla valutazione delle singole poste.

La norma contabile fornisce, quindi, il parametro sulla base del quale giudicare la **legittimità del bilancio d'esercizio**, mentre la norma tributaria fornisce a sua volta il parametro sulla base del quale valutare la **legittimità della dichiarazione dei redditi**. Se, invece, una particolare situazione di fatto non è contemplata da alcuna norma desumibile dalla legislazione tributaria, non dovendosi effettuare con riferimento alle conseguenze reddituali di questa situazione alcun aggiustamento sul risultato emergente dal bilancio in sede di redazione della dichiarazione, il parametro per valutare la legittimità sia del bilancio sia della dichiarazione è costituito dalla medesima norma, che è quella desumibile dai principi contabili. In altri termini, dal precetto enunciato nell'art. 83 del TUIR discende che, con riguardo ai componenti di reddito relativamente ai quali la normativa fiscale impone il concorso degli stessi alla formazione del reddito d'impresa imponibile in misura diversa (superiore o inferiore) a quella in cui hanno concorso alla formazione del risultato di bilancio, occorre apportare a quest'ultimo le richieste variazioni, in modo che detti componenti risultino concorrere alla formazione del reddito d'impresa nella misura prevista dalla disciplina fiscale.

Viceversa, in relazione ai componenti di reddito per i quali la normativa tributaria non dispone diversamente (o, meglio, la cui valutazione fiscale non differisce da quella civilistica), ai fini della determinazione del reddito d'impresa detti componenti si assumono negli stessi termini in cui hanno concorso alla formazione del risultato di bilancio. Alla luce di tale "meccanismo", le norme civilistiche in ordine alla determinazione del risultato di bilancio assumono, dunque, diretta rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa imponibile, sicché le scelte operate in sede di redazione del bilancio, con riguardo a componenti di reddito relativamente ai quali la normativa fiscale non dispone diversamente, assumono rilevanza anche in sede di determinazione del reddito d'impresa imponibile.

In astratto, con riguardo alle componenti la cui la cui quantificazione tributaria risulta diversa da quella civilistica, le variazioni da apportare al risultato di bilancio sulla base dell'art. 83 del TUIR possono essere così classificate:

- 1) variazioni in aumento derivanti dall'esistenza di componenti positivi aventi un valore fiscale superiore a quello civilistico;
- 2) variazioni in aumento derivanti dall'esistenza di componenti negativi aventi un valore fiscale inferiore a quello civilistico;
- 3) variazioni in diminuzione derivanti dall'esistenza di componenti positivi aventi un valore fiscale inferiore a quello civilistico;
- 4) variazioni in diminuzione derivanti dall'esistenza di componenti negativi aventi un valore fiscale superiore a quello civilistico.

Tuttavia, delle quattro tipologie di variazioni, l'ultima citata non risulta di regola applicabile per effetto di quanto sancito dall'art. 109, comma 4, primo periodo, del TUIR, in base al quale "*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza*". Si tratta del c.d. **principio d'imputazione**, che subordina - in linea generale - la deducibilità di componenti negativi di reddito all'iscrizione degli stessi nel conto economico. Anche all'esistenza di tale norma, che condiziona la deducibilità di un componente negativo di reddito all'iscrizione dello stesso nel conto economico, è dunque riconducibile il fenomeno della "dipendenza rovesciata"; ciò che accade ove il redattore del bilancio si trovi obbligato all'iscrizione in bilancio di componenti negativi ad un valore superiore a quello ottenibile mediante l'applicazione di criteri civilistici, all'esclusivo fine di non perdere il beneficio di un maggiore risparmio fiscale.

Si pensi al riguardo a quanto disposto dal comma 4 dell'art. 67 del TUIR pre-5.1 vigente al d.lgs. 12.12.2003, n. 344, in forza del quale, in caso di quota di ammortamento inferiore alla metà di quella massima, il minore ammontare non poteva più concorrere a formare la differenza ammortizzabile (a meno che ciò non fosse dipeso dall'effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella normale di settore), ma assumeva rilievo fiscale solo ai fini della determinazione della relativa plus/minusvalenza da sottrarre al corrispettivo di vendita in caso di successiva cessione [sul punto si vedano la ris. 22.11.2001, n. 187/E nonché, in giurisprudenza, Cass. 13.12.1995, n. 2992 e Cass. 21.10.1998, n. 10412]. Questa

impostazione era diretta a impedire che l'impresa potesse "scegliere" a proprio piacimento l'esercizio in cui dedurre l'ammortamento, "costringendo" di fatto le imprese ad imputare al conto economico almeno il 50 per cento della quota di ammortamento determinata applicando l'aliquota massima fissata dal decreto ministeriale, al fine di non perdere il diritto di dedurre il relativo importo a titolo di quota di ammortamento.

- 5.2 L'Agenzia delle Entrate (ris. 17.6.2005, n. 78/E) ha poi giustamente precisato che, se è vero che "*non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato dall'art. 83 del TUIR*", è altresì vero che le **variazioni in aumento o in diminuzione** da apportare al conto economico, conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni successive all'art. 83 del TUIR, sono esclusivamente quelle previste come **obbligatorie** da dette disposizioni e non anche quelle semplicemente **facoltative**. Ne discende che non è possibile riconoscere fiscalmente la deduzione nei successivi esercizi, sotto forma di variazioni in diminuzione, di ammortamenti volutamente non stanziati in bilancio e, quindi, volutamente non dedotti in precedenza, mentre è possibile operare variazioni in diminuzione correlate a simmetriche variazioni in aumento, allorché queste ultime si siano rese necessarie a seguito dell'imputazione al conto economico (in precedenti esercizi) di ammortamenti calcolati in misura superiore a quella fiscalmente consentita in applicazione dei coefficienti stabiliti dal d.m. 31.12.1988 (sul punto si tornerà infra).
- 5.3 Il medesimo divieto (di operare una variazione in diminuzione) opera nei casi in cui le disposizioni fiscali rinviano il trattamento fiscale a quello civilistico, consentendo la deduzione integrale alle **spese** imputate al conto economico oppure la deduzione differita in più esercizi per quelle **capitalizzate in bilancio** (si veda il commento *sub* art. 108 con riguardo alla previgente disciplina delle spese di ricerca e sviluppo).
- 5.4 Poiché le condotte adottate in bilancio possono condizionare anche la determinazione del reddito d'impresa imponibile (in quanto, laddove la normativa tributaria non disponga diversamente, i componenti positivi e negativi di reddito, iscritti al conto economico, concorrono automaticamente anche alla formazione del risultato fiscale), può accadere che, stante il legittimo interesse dell'impresa a conseguire una **riduzione del carico fiscale**, il redattore del bilancio orienti le proprie scelte, in sede di redazione del bilancio, in funzione della determinazione del carico fiscale, invece che in stretta ottemperanza alle disposizioni civilistiche in materia.
- Ne costituisce chiaro esempio la **valutazione delle rimanenze finali di magazzino o di attività finanziarie** (diverse dalle partecipazioni societarie e dagli strumenti partecipativi a queste assimilati), per la cui valorizzazione il TUIR prevede la possibilità di utilizzare diversi criteri, alcuni dei quali (come il LIFO o il "LIFO

a scatti annuale”) consentono di ottenere una **valutazione inferiore** a quella ottenibile utilizzando altri criteri (come il FIFO). In questi casi, il redattore del bilancio potrebbe iscrivere tali poste ricorrendo al criterio da cui consegue il minor valore, anziché il criterio più rispettoso dei principi di redazione del bilancio, sicché, alla luce dell’**interrelazione** sancita dall’art. 83 del TUIR, è il risultato fiscale a condizionare il risultato civilistico, e non viceversa (secondo il citato fenomeno della “dipendenza rovesciata”).

Poiché il risultato fiscale “deriva” da quello civilistico, se la determinazione del risultato del conto economico si fonda su una **qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale** (come accadeva anteriormente alle modifiche recate al codice civile dal d.lgs. 18.8.2015, n. 139), necessariamente lo è anche la determinazione del reddito d’impresa. Inoltre, anche indipendentemente dal principio di derivazione, il fatto che il meccanismo di computo del reddito d’impresa si basi su una qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale emerge, di per sé, dalle disposizioni contenute nell’art. 109, commi 1 e 2, le quali, nel disciplinare la **competenza fiscale (o imputazione a periodo)** dei componenti di reddito (positivi o negativi), fanno tuttora riferimento agli aspetti prettamente giuridici di ciascuna operazione. Come evidenziato dall’Agenzia delle Entrate con la circ. n. 7/E/2011, nel codificare il primo periodo del comma 1 dell’art. 83 il legislatore tributario ha quindi seguito l’impostazione della “**derivazione giuridica pura**”, dando per assunto che l’assetto contabile fosse (così come quello fiscale) fondato sulla rappresentazione giuridico-formale degli eventi aziendali, senza perciò avvertire la necessità di imporre agli effetti fiscali la riqualificazione in tal senso di dette operazioni (rispetto alla loro qualificazione e rappresentazione in bilancio).

Proprio per queste ragioni, nel momento in cui i principi contabili internazionali - imperniati sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma - fecero ufficialmente ingresso nell’ordinamento giuridico italiano (con il d.lgs. 28.2.2005, n. 38), il legislatore fiscale ha dovuto prevedere norme specifiche per i soggetti IAS *adopter*, al fine di adeguarne la normativa fiscale al relativo assetto contabile. Come meglio si dirà nel successivo paragrafo III, l’adeguamento normativo (con la l. 24.12.2007, n. 244) si è infine concluso con l’inserimento, nel secondo periodo del comma 1 dell’art. 83, del **principio di derivazione “rafforzata”**, al fine di superare la qualificazione giuridico-formale “presunta” dalle norme del TUIR che presiedono la determinazione del reddito d’impresa, a favore di una **qualificazione economico-sostanziale** in base alla quale tali soggetti rilevano e rappresentano in bilancio gli eventi aziendali. In tal modo, i criteri di qualificazione IAS *compliant* dei componenti economici nonché i corrispondenti criteri di imputazione temporale e di classificazione in bilancio assumono rilevanza anche agli effetti fiscali, in deroga alle regole del TUIR (laddove con essi non coincidono), ferma restando l’applicazione delle altre disposizioni fiscali aventi ad oggetto la quantificazione ovvero la **valutazione** delle componenti reddituali (da qui la definizione di “derivazione rafforzata”, anziché “piena”, utilizzata dall’Agenzia delle Entrate nella circ. n. 7/E/2011).

Identica esigenza è stata avvertita a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 139/2015 - a partire dai bilanci successivi a quelli in corso al 31.12.2015 - per le **imprese** (comprese quelle non costituite in forma societaria) **che redigono il bilancio nella forma ordinaria o nella forma abbreviata** previste dal codice civile, per effetto delle quali ha in particolare trovato espressa codificazione il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma** tra i principi di redazione del bilancio. Attraverso l'integrazione dell'art. 83 del TUIR operata dall'art. 13-bis del d.l. n. 244/2016, da applicare del pari agli esercizi aventi inizio successivamente al 31.12.2015, è stato esteso anche a tali soggetti il principio di derivazione "rafforzata", analogamente a quanto previsto per i soggetti *IAS adopter*.

Per quanto riguarda le **micro-imprese** di cui all'art. 2435-ter c.c. (in base alla norma testé citata sono considerate tali le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e 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) inizialmente, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 83 le aveva escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata; da ultimo, invece, anche alla luce delle riflessioni critiche determinate da tale esclusione, in virtù delle modifiche introdotte con l'art. 6 del d.l. 21.6.2022, n. 73 l'applicazione del principio in commento è stata estesa anche alle micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria, pur non avendone l'obbligo. È stato quindi superato dal legislatore l'indirizzo espresso dall'Agenzia delle Entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1.2.2018, secondo cui le micro-imprese erano soggettivamente escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata, indipendentemente dallo schema di bilancio da esse in concreto adottato.

Pertanto, in base alla formulazione vigente dell'art. 83 e in considerazione delle peculiarità che ancora caratterizzano le regole *IAS compliant* rispetto a quelle prescritte dall'OIC, la disciplina di determinazione del reddito d'impresa assume le seguenti connotazioni:

- 1) quella applicabile alle micro-imprese, che non redigono il bilancio in forma ordinaria, ancora imperniata sul **principio di derivazione giuridica** illustrato nel precedente paragrafo II;
- 2) quella applicabile alle imprese (comprese le micro-imprese che redigono opzionalmente il bilancio in forma ordinaria) che adottano gli "**ITA Gaap**", per le quali opera il principio di derivazione rafforzata;
- 3) quella **applicabile ai soggetti IAS adopter**, anch'essa incentrata sul principio di derivazione rafforzata, ma con rilevanti differenze rispetto al caso *sub 2*).

In merito alle **micro-imprese** si era posto il dubbio se il principio di derivazione rafforzata potesse trovare applicazione anche per quelle che non si avvalgono della facoltà concessa dall'art. 2435-ter c.c. di redigere il bilancio nella forma semplificata, scegliendo di predisporlo nella forma abbreviata o in quella ordinaria, considerato che, in tal caso, si determinava un **doppio binario** civilistico-fiscale,

in contrasto con la *ratio* semplificatoria del d.lgs. n. 139/2015 (che ha introdotto la disciplina delle micro-imprese).

Sul tema, come si è già rilevato, è intervenuto l'art. 8 del d.l. n. 73/2022, che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, prevede che i soggetti che si qualificano come micro imprese, non superando i limiti dimensionali di cui all'art. 2435-ter c.c., ma che scelgono di non adottare le semplificazioni per esse previste e redigono, invece, il bilancio in forma ordinaria, determinano il reddito d'impresa applicando il **principio di derivazione rafforzata**. Ciò nonostante, residuano alcuni profili critici, collegati principalmente al fatto che: i) a causa della sua formulazione, la norma non sembra consentire la possibilità di applicare la regola della derivazione rafforzata (anche) alle micro imprese che abbiano scelto di redigere il bilancio in forma abbreviata, laddove invece motivi di buon senso ed esigenze di equità di trattamento consiglierebbero un'**interpretazione "ampia"** della nuova disposizione, prevedendo l'accesso a tale principio anche quando la scelta opzionale della micro impresa ricade sul bilancio in forma abbreviata (e non su quello in forma ordinaria); ii) dal punto di vista civilistico, ancorché redigano il bilancio in forma ordinaria, alle micro-imprese non sembrano comunque applicabili le disposizioni civilistiche che non siano proprie della loro "classe dimensionale" (si pensi al tema del riconoscimento della valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati, prevista dall'art. 2426, comma 1, n. 11-bis, c.c.); iii) non sono stati regolamentati gli aspetti legati al c.d. "**regime transitorio**", cioè i criteri di gestione delle "operazioni pregresse" i cui effetti non si siano ancora esauriti al momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina (il riferimento è, ad esempio, ai casi di applicazione facoltativa del **criterio del costo ammortizzato** nella valutazione in bilancio di crediti, debiti e titoli, che, prima della modifica in commento, non poteva avere riconoscimento fiscale per le micro imprese).

Attesa la formulazione della norma, altri dubbi interpretativi sono emersi relativamente all'applicazione del principio di derivazione rafforzata alle **società di persone**, agli **enti non commerciali**, alle **stabili organizzazioni italiane** di soggetti non residenti e alle **imprese di assicurazione**.

Quanto alle prime i dubbi derivano dalle incertezze sussistenti circa l'obbligo - da parte di tali soggetti - di redigere il bilancio secondo lo schema disciplinato dal codice civile. Tuttavia, sia la collocazione dell'art. 83 nel Titolo II concernente l'IRES, sia l'esplicito riferimento ai soggetti IRES presente nel comma 1 del menzionato art. 13-bis, a proposito della proroga temporanea di 15 giorni concessa per la presentazione della dichiarazione dei redditi, lasciano inoltre intendere che il principio di derivazione rafforzata non possa trovare applicazione nei confronti delle **società di persone**, oltre che alle imprese individuali. Questa conclusione è stata confermata, in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1.2.2018, dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha affermato la sussistenza di un'esclusione soggettiva delle predette società, analoga a quella prevista per le micro-imprese.

Quanto agli **enti non commerciali**, sia l'utilizzo della locuzione "*soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile*" sia il fatto che essi costituiscono soggetti IRES, lasciano ritenere che il principio *de quo* sia

applicabile anche a tali soggetti, sebbene non siano costituiti in forma societaria, con riguardo al reddito d'impresa da essi eventualmente conseguito. Questa conclusione trova peraltro conforto nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11.5.2017, n. 90915/2017, con il quale - nel regolamentare la proroga di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, proprio al fine di agevolare le disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 139/2015 - è stata prevista la modifica anche dei modelli dichiarativi inerenti agli enti di cui trattasi. A maggior ragione il principio di derivazione rafforzata trova applicazione per gli **enti commerciali**.

Quanto, alle **stabili organizzazioni** in Italia di soggetti esteri, essendo esse obbligate - ai sensi dell'art. 152 del TUIR - a determinare il reddito imponibile "*sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche*", anche a questi enti si estende il principio di derivazione rafforzata se il bilancio è predisposto secondo i criteri dettati dall'OIC (come ha confermato la stessa Agenzia delle Entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata dell'1.2.2018).

Analoga conclusione vale, infine, per le **imprese assicurative**, sia perché relativamente a esse l'art. 89 del d.lgs. 7.9.2005, n. 209 richiama - per quanto ivi non diversamente disposto - le norme del codice civile, sia perché esse sono da considerare comprese nei soggetti OIC, come emerge dalla relazione accompagnatoria del d.m. 3 agosto 2018 (cfr. anche Assonime, circ. 21.6.2017, n. 14, 64 e 65).

III. Principio di derivazione "rafforzata" per i soggetti IAS adopter e transizione ai principi contabili internazionali

1 L'applicazione del principio di derivazione ai soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali comporta che tali regole assumono automaticamente rilevanza fiscale se non espressamente derogate. Con l'introduzione, nel nostro ordinamento, dell'obbligo oppure della facoltà di redigere il bilancio d'esercizio secondo le regole IAS *compliant*, il legislatore fiscale ha avvertito la necessità di adattare ovvero di adeguare l'applicazione di detto principio.

2 **In un primo momento**, le modifiche apportate al TUIR dall'art. 11 del d.lgs. n. 38/2005 furono finalizzate a garantire l'indifferenza della misura del prelievo ai differenti sistemi contabili utilizzati, secondo il cosiddetto "**principio di neutralità**", conducendo alla determinazione di un imponibile ampiamente indipendente dal risultato economico fornito dal bilancio ed insensibile alle tecniche contabili utilizzate nella sua predisposizione. Inoltre, il passaggio dal risultato di esercizio all'imponibile IRES si configurava, per i soggetti IAS *adopter*, di gran lunga più macchinoso di quello richiesto alle società con bilanci redatti secondo i previgenti principi contabili nazionali, considerato che le regole tradizionali di redazione del bilancio (presupposte dall'art. 83 del TUIR) mirano alla rappresentazione delle vicende giuridiche in un contesto di tutela dell'integrità del patrimonio, mentre le regole IAS *compliant* sono ispirate alla rappresentazione economica dei fatti gestionali nell'ottica dell'informazione agli investitori. Infat-

ti, i principi contabili internazionali sono incentrati sulla considerazione che le operazioni e gli altri eventi devono essere rilevati e rappresentati in conformità alla loro sostanza e realtà economica e non solamente secondo la loro forma legale, così privilegiando la sostanza economica rispetto alla forma legale nei casi in cui questi due aspetti non coincidano.

L'esigenza di un intervento più radicale è stata accolta con la l. 24.12.2007, n. 244, **3** che ha modificato l'ultimo periodo dell'art. 83 del TUIR, per stabilire l'applicazione, nella determinazione dell'imponibile delle società che adottano gli IAS dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da questi ultimi, anche in deroga alle successive disposizioni del TUIR, venendo così codificato il cosiddetto "**principio di derivazione rafforzata**".

Per quanto concerne il rinvio ai criteri di **classificazione**, l'art. 83 del TUIR fa evidentemente riferimento alle regole formulate dai principi contabili internazionali in ordine al raggruppamento nel bilancio degli effetti finanziari delle operazioni e degli eventi aziendali in classi (le attività, le passività e il patrimonio netto per quanto riguarda lo stato patrimoniale, i ricavi e i costi per quanto riguarda il conto economico) e sottoclassi.

Nel rinvio ai criteri d'**imputazione temporale**, la disposizione rimanda alle regole di rilevazione contabile espresse dai principi contabili internazionali, destinate ad individuare l'esercizio nel quale gli elementi di bilancio devono essere contabilizzati, e quindi esposti nello stato patrimoniale o nel conto economico.

Infine, nel rinvio ai criteri di **qualificazione**, il riferimento è alle regole di identificazione dei piani di rilevanza giuridica delle operazioni e degli eventi aziendali e, quindi, al principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**.

La Corte di Cassazione [n. 17011/2020] ha affermato che l'art. 83, comma 1, u.p. del TUIR costituisce una vera e propria norma di rinvio, a differenza della derivazione "semplice" che integrerebbe una mera forma di presupposizione.

In linea con l'impostazione della l. n. 244/2007, il d.m. 1.4.2009, n. 48 (decreto **3.1** attuativo delle disposizioni fiscali in tema di IAS/IFRS della l. n. 244/2007) ha confermato l'accentuazione della derivazione del reddito imponibile dalle risultanze del bilancio IAS per ciò che riguarda i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, sancendo, all'art. 2, comma 1, che "*per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS*". In particolare, come evidenziato nella relazione illustrativa del citato regolamento, la novità del rinvio all'art. 83 del TUIR consiste nell'assumere le rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, che pervade fortemente l'intera disciplina contabile prevista dagli IAS, in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali.

Inoltre, il citato comma 1 dell'art. 2 del d.m. n. 48/2009 (a norma del quale "*conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'art. 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali*

in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio”), deroga ai principi (di matrice codicistica) di **certezza ed oggettiva determinabilità**, nonché di rilevazione giuridico-formale dei fenomeni, che non sono sempre compatibili con i criteri di rilevazione utilizzati per il bilancio IAS *compliant*, basati sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Pertanto, nella misura in cui i predetti principi di matrice codicistica divergono dalla “rappresentazione sostanziale” dei fatti aziendali, il legislatore fiscale ne ha dovuto prevedere la disapplicazione per i soggetti IAS *adopter*.

- 3.2 Sempre volte a riaffermare il principio di derivazione sono le disposizioni recate dal d.m. n. 48/2009 in attuazione del comma 60, lett. a), dell'art. 1 della l. n. 244/2007 che demandava al provvedimento attuativo la previsione dei “*criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporale e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali (...) determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi*”. In particolare, l'art. 3 del decreto stabilisce che “*il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati in base alla corretta applicazione degli IAS, non determina, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta, doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi né doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi*”. La stessa disposizione prevede, altresì, che “*nel caso di operazioni tra soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS e soggetti che non li applicano la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali di tali operazioni sono determinati, per ciascuno dei predetti soggetti, sulla base della corretta applicazione dei principi contabili adottati. Analogo principio si applica nel caso di operazioni in cui entrambi i soggetti applicano gli IAS anche quando siano utilizzati differenti criteri di iscrizione e di cancellazione dal bilancio di attività e passività*”.

In tal modo, è stato chiarito che il divieto di **doppia imposizione** o di **doppia deduzione** sancito dalla l. n. 244/2007 va riferito al singolo contribuente, non imponendo una “coerenza” di rappresentazione di bilancio (e fiscale) tra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale; ciò, peraltro, vale anche nel caso in cui la relazione negoziale sia posta in essere tra due controparti entrambe IAS *adopter*.

- 3.3 L'art. 83 del TUIR non richiama, invece, i **criteri di valutazione**, né quelli di misurazione degli elementi di ricavo e di costo. Pertanto, **gli aspetti valutativi**, concernenti la **quantificazione dei componenti di reddito**, risultano estranei al principio di derivazione “rafforzata”, nel senso che la misura per cui un determinato componente di reddito concorre alla formazione del reddito d'impresa rimane stabilita in base alle regole fiscali.

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 7/E/2011, ha tuttavia correttamente precisato che la valutazione di un componente è direttamente correlata alla qualificazione, imputazione temporale e classificazione di bilancio, per il che i **criteri di valutazione da adottare** sono sì quelli previsti dal TUIR, ma con riferimento alla

fattispecie reddituale qualificata secondo le regole IAS *compliant* (e non secondo l'impostazione giuridico-formale).

Per esempio, in caso di **acquisizione di un bene materiale strumentale tramite leasing finanziario**, trovano applicazione le limitazioni prescritte dall'art. 102 con riguardo all'ammortamento massimo deducibile per il bene così acquisito (e non quelle indicate per i canoni di locazione finanziaria); del pari, la deduzione della componente finanziaria scorporata dal costo di acquisto di un bene è soggetta alle disposizioni dell'art. 96 sugli interessi passivi (e non alle regole disciplinanti il concorso alla formazione del reddito del suddetto costo).

In altri termini, le **regole di valutazione** prescritte dal TUIR **devono essere utilizzate in maniera coerente con la natura del componente reddituale**, quale risultante dai criteri qualificatori prescritti dai principi contabili internazionali (lo stesso vale per i criteri di imputazione a periodo, nel senso che i costi di transazione concorrono alla formazione del reddito d'impresa quali componenti finanziari secondo il criterio del costo ammortizzato).

In sede di attuazione, il d.m. 1.4.2009, n. 48 ha comunque precisato, all'art. 2, comma 2, che resta ferma l'applicazione delle disposizioni che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile, componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi d'imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza dei componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o pagamento.

Va infine riferito che, ai sensi del comma 7-quater dell'art. 4 del d.lgs. n. 38/2005 **3.4** (come modificato dal d.l. 29.12.2010, n. 225), in caso di approvazione di **nuovi principi contabili internazionali o di modifiche** a quelli già esistenti con reg. UE, il Ministro dell'economia e delle finanze può eventualmente emanare, con apposito decreto, disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP. L'art. 2, comma 28, del d.l. n. 225/2010 reca, inoltre, un'analoga previsione con riguardo al coordinamento dei principi contabili internazionali omologati durante gli anni 2009-2010, che ha trovato attuazione con l'emanazione del d.m. 8.6.2011, avente ad oggetto disposizioni di coordinamento tra le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP e i principi contabili internazionali entrati in vigore dall'1.1.2009 al 31.12.2010. Al riguardo, nella relazione illustrativa al d.m. 8.6.2011, è stato chiarito come tale provvedimento normativo sia stato emanato nel rispetto dei criteri direttivi già contenuti nella l.d. 31.10.2003, n. 306 con particolare riferimento alla lett. g) del comma 1 dell'art. 25, in cui si prevede la possibilità di adottare eventuali modifiche *“della normativa fiscale in materia di reddito d'impresa al fine di armonizzarla con le innovazioni derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali”*. Su tale decreto si avrà modo di ritornare nell'ultimo paragrafo dedicato agli IAS.

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX