

Art. 83, D.P.R. n. 917/1986
 Art. 2423-bis c.c.
 Cass. sent. 7 settembre 2018, n. 21809

Andrea Vasapoli

Criteri di valutazione e applicazione del principio di derivazione

Origine civilistica del reddito imponibile, il "principio di derivazione"

Il principio fondamentale sotteso alla determinazione del reddito d'impresa è quello previsto dall'art. 83 del Tuir, il quale, al comma 1, primo capoverso, dispone che ad esso si perviene «*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*» del Capo II, Sezione I, dello stesso decreto.

Tale principio, comunemente conosciuto come "principio di derivazione"¹, statuisce il presupposto fondamentale per la determinazione della base imponibile nell'ambito del reddito d'impresa. In particolare, per effetto di tale principio, il reddito d'impresa di un soggetto Ires è pari all'utile o alla perdita risultante dal bilancio d'esercizio, salvo le variazioni in aumento o in diminuzione che siano espressamente previste da specifici articoli del Tuir.

Negli anni tale principio è stato costantemente interpretato dalla prassi, in dottrina e dalla giurisprudenza, con due corollari:

- › l'utile o la perdita risultante dal conto economico devono essere quelli che derivano dalla corretta applicazione delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili che disciplinano la redazione del bilancio;
- › le variazioni in aumento o in diminuzione rilevanti non sono solo quelle previste all'interno del Capo II, Sezione I, Tuir, ma tutte quelle previste da

Per effetto del principio di derivazione sancito dall'art. 83, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, il reddito d'impresa di un soggetto Ires è pari all'utile o alla perdita risultante dal bilancio d'esercizio, purché redatto applicando correttamente le disposizioni codicistiche e i principi contabili, salvo le variazioni in aumento o in diminuzione previste dal Tuir o da altre specifiche disposizioni normative. Nel caso di **cambiamento di criteri di valutazione**, la mancata esposizione in nota integrativa delle **ragioni** che giustificano tale mutamento è causa di **nullità del bilancio** e gli effetti contabili di tale cambiamento devono essere disconosciuti dal punto di vista fiscale in sede di determinazione del reddito imponibile. In merito si è pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21809 del 7 settembre 2018.

qualsiasi disposizione di legge.

Nella Relazione ministeriale all'epoca emanata allo schema di Testo unico era stato precisato, con riferimento all'art. 52 di tale bozza (ora art. 83 Tuir) che «*la struttura espositiva delle disposizioni contenute nei successivi artt. da 53 a 77 [ora da 84 a 116 N.d.A.], che stabiliscono i criteri delle variazioni da apportare al risultato del conto economico con riferimento ai componenti positivi e negativi considerati negli articoli stessi (quelli non considerati non danno luogo a variazioni), è stata modificata ove necessario per rendere chiaro che queste disposizioni 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 d'esercizio presi in considerazione giocano il ruolo di componenti del reddito d'impresa imponibile*».

Quanto sopra trova anche conferma nella Relazione al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, nella quale è

¹ Ovvero anche come "principio di derivazione semplice", in contrapposizione al "principio di derivazione rafforzata" previsto dall'ultimo capoverso del medesimo comma 1 dell'art. 83 Tuir.

stato affermato che «nonostante la riforma del diritto societario, resta invariato il principio fondamentale secondo cui il reddito 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 del presente testo unico. Conseguentemente, il punto di partenza resta il dato risultante dal conto economico».

Dal principio di derivazione innanzi illustrato consegue che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, poiché esso deriva direttamente dal risultato d'esercizio, hanno piena rilevanza fiscale, se correttamente applicati, i criteri civilistici preordinati alla corretta redazione del bilancio d'esercizio, e quindi i principi di redazione del bilancio², i criteri di valutazione nonché le disposizioni relative a singole voci.

In mancanza, quindi, di «disposizioni specifiche di segno diverso, sono (...) le regole civilistiche di redazione del bilancio quelle destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali»³.

In tale ambito assumono particolare rilievo, per i soggetti Oic adopter, i principi contabili nazionali.

Con riferimento alla funzione dei principi contabili nella redazione del bilancio, l'art. 9-bis D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, introdotto dall'art. 20, comma 2, lett. b), D.L. 24 giugno 2014, n. 91, prevede, infatti, che «l'Organismo Italiano di Contabilità, istituto nazionale per i principi contabili...emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile».

A tale riguardo, nella Relazione illustrativa al D.L. 91/2014 è stato chiarito che la previsione normativa di cui sopra si è resa necessaria in considerazione del fatto che, «a causa dell'importanza sempre maggiore rivestita dalle regole contabili e della difficoltà nell'influire sul processo di formazione delle stesse, i principali Paesi europei hanno proceduto ad un formale riconoscimento dei propri organismi contabili, in modo

che essi operino all'interno dei consessi internazionali quali portatori di interessi pubblici».

Secondo Assirevi⁴, la norma di cui sopra rappresenta «un riconoscimento, seppur indiretto, della necessità di applicazione dei Principi Contabili Nazionali, oltre che delle disposizioni codicistiche», nella redazione dei bilanci, e i principi contabili nazionali, anche se non sono espressamente richiamati dalle disposizioni del codice civile, devono essere presi a riferimento da parte dei soggetti incaricati della redazione del bilancio, in quanto svolgono una **funzione integrativa e di ausilio interpretativo** delle previsioni codicistiche.

Il principio contabile Oic 11, marzo 2018, al paragrafo 3 in merito afferma che «La politica contabile di una società è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'Oic) tenuto conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società».

Con il D.Lgs. n. 139/2015 è stato infatti ribadito il riconoscimento istituzionale del ruolo dell'Organismo Italiano di Contabilità quale standard setter nazionale, laddove l'art. 12, comma 3, dispone che: «L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9 bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto».

A ulteriore chiarimento, nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 139/2015 viene spiegato che il comma 3 dell'articolo 12 «riafferma e si fonda su quanto già l'articolo 9-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, aveva riconosciuto normativamente, vale a dire che l'attività di elaborazione di principi contabili, coerenti con quanto previsto in materia di bilancio dal Codice Civile, costituisce la codificazione delle migliori prassi operative preordinate a fornire elementi interpretativi ed applicativi nella redazione dei documenti contabili. (...) Inoltre, ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro

2. Quindi il principio del quadro fedele, i postulati della costanza nei criteri di valutazione, della competenza, della prudenza, della prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali, della rilevanza, così come i principi che devono essere applicati in caso di cambiamento di principi o di stime contabili, ovvero nella correzione degli errori.

3. Cass. 1 aprile 1996, n. 2992; in senso conforme anche Cass. 20 gennaio 2007, n. 1910, Cass. 23 luglio 2011, n. 16429, Cass. 18 luglio 2014, n. 16478.

4. Capitolo II, punto 1, Quaderno marzo 2016, n. 20.

intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esauritiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte. Analogamente, i principi contabili nazionali potranno fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici di carattere tecnico riguardanti, ad esempio, le operazioni di copertura, il costo ammortizzato e l'attualizzazione».

Viene dunque affermata con chiarezza la **natura precettiva**, seppur complementare, dei **principi contabili nazionali**, i quali costituiscono parte integrante del framework normativo nazionale in materia di formazione di bilancio.

Il principio di derivazione sopra esposto è stato coerentemente interpretato nel tempo dall'Amministrazione finanziaria, per la quale «*il principio ispiratore per la determinazione del reddito d'esercizio imponibile ai fini fiscali è quello di derivazione dal risultato del conto economico, rettificato in aumento o in diminuzione in base a specifiche disposizioni di legge di natura tributaria*»^[5] e il dato di bilancio rappresenta il «*dato di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale*»^[6].

In particolare, «*[i]l principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio sancito dall'articolo 83 del Tuir (...) impone di determinare l'imponibile fiscale assumendo quale dato di partenza il risultato che emerge dal bilancio redatto ai fini civilistici ed apportando a quest'ultimo le variazioni (in aumento o in diminuzione) previste dalle norme tributarie*»^[7].

Nel caso, ad esempio, di **perdite su crediti**, poiché l'art. 101, comma 5, Tuir non dispone regole particolari, l'applicazione del principio di derivazione comporta che, in caso di procedure concorsuali, assume rilevanza fiscale la perdita stimata applicando i **criteri civilistici** di redazione del bilancio, per cui è deducibile la

perdita su crediti «*di ammontare pari a quello imputato a conto economico (evidentemente inferiore o al massimo uguale al valore del credito)*»^[8]. In altri termini, la perdita fiscalmente deducibile **corrisponde a quella stimata dal redattore di bilancio** e, quindi, non deve necessariamente essere pari all'intero importo del credito.

Con riferimento ai criteri di redazione del bilancio, e quindi nel caso di stima della perdita su crediti, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che «*è evidente che la valutazione dell'entità della perdita non può consistere in un processo arbitrario del redattore di bilancio ma deve rispondere ad un rationale e documentato processo di valutazione conforme ai criteri dettati dai principi contabili adottati*».^[9]

Il principio di derivazione in commento rappresenta anche la ragione che giustifica il cosiddetto principio di "previa imputazione" previsto dall'art. 109, comma 4, Tuir, il quale «*nel disciplinare uno dei fondamentali requisiti per la rilevanza fiscale dei costi e delle spese, non ne subordina la deducibilità alla generica iscrizione in bilancio (di cui la nota integrativa costituisce, ai sensi dell'articolo 2423, comma 1, del codice civile, parte integrante), ma ne richiede espressamente l'appostazione a conto economico, in quanto documento dal quale soltanto scaturisce la determinazione del risultato netto dell'esercizio (costituente, in virtù del principio di derivazione sancito dall'articolo 83 del Tuir il primo tassello per la determinazione del reddito imponibile)*»^[10].

Analogamente, il principio di derivazione rappresenta il presupposto logico anche del principio di competenza fiscalmente disciplinato dall'art. 109, comma 1, Tuir. Come è stato affermato, infatti, «*[s]ul piano fiscale, il principio di competenza rileva in primis per effetto del principio di derivazione del reddito dall'utilità di bilancio contenuto nell'articolo 83 del Tuir*»^[11].

Dalla corretta contabilizzazione di una operazione

5. Risoluzione 16 maggio 2007, n. 100.

6. Circolare 28 febbraio 2011, n. 7/E, par. 2.2.

7. Risoluzione 30 marzo 2009, n. 83/E.

8. Circolare 1 agosto 2013, n. 26/E.

9. Circolare n. 26/E prima citata.

10. Risoluzione 14 gennaio 2008, n. 10/E.

11. Circolare 24 settembre 2013, n. 31/E.

discende il suo trattamento fiscale. Nel caso, ad esempio, delle indennità corrisposte ad agenti di assicurazione per le quali la società ha diritto di rivalsa, le regole di contabilizzazione di tali indennità previste dall'Isvap impongono che le stesse siano imputate esclusivamente a conti di natura patrimoniale, senza transitare dal conto economico. In merito è stato affermato che il «*principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato di esercizio contenuto nell'articolo 83 del Tuir impone che ai fini fiscali si debba (...) assumere la contabilizzazione prevista dalle richiamate indicazioni dell'Isvap*», con la conseguenza che, non contenendo la disciplina fiscale alcuna norma che impone di rettificare per tali «rivalsa agenti» il dato di bilancio, le stesse non concorrono a formare il reddito imponibile in quanto «*gli elementi patrimoniali ed i componenti di reddito devono essere assunti ai fini tributari così come correttamente rappresentati in bilancio*»¹².

Il cambiamento dei criteri di valutazione

Come prima richiamato, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, hanno piena rilevanza fiscale i criteri civilistici preordinati alla corretta redazione del bilancio d'esercizio, tra i quali vi sono quelli dettati per il caso in cui si renda necessario cambiare i criteri di valutazione adottati negli esercizi precedenti.

In particolare, l'art. 2423-bis c.c., al n. 6 del comma 1 prevede che «*i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro*» e il successivo comma 2 stabilisce che **deroghe** a detto principio sono consentite **solo in casi eccezionali** e in tali casi la «*nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico*».

Negli anni la giurisprudenza ha interpretato **in modo rigoroso** tali disposizioni e le conseguenze fiscali, nell'ambito del principio di derivazione, del loro mancato rispetto. In particolare, la giurisprudenza ha dato particolare rilievo alla necessità che in nota integrativa siano fornite **adeguate spiegazioni** a supporto dei cambiamenti nei criteri di valutazione, considerando la mancanza di tali spiegazioni una ca-

renza grave che, comportando una violazione dei corretti criteri civilistici di redazione del bilancio, produce immediati effetti fiscali in quanto legittima la disapplicazione, con riferimento alla disposizione violata, del principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato d'esercizio come rappresentato in bilancio. O meglio, comporta che il principio di derivazione trovi applicazione, ma con riferimento al diverso utile o perdita di bilancio che sarebbe risultato se il cambiamento del criterio di valutazione, non giustificato in nota integrativa, non fosse stato posto in essere.

Diversi pronunciamenti, ad esempio, hanno avuto per oggetto cambiamenti nei criteri di ammortamento delle immobilizzazioni che non erano stati (adeguatamente) spiegati in nota integrativa. Si rammenta che ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 2, c.c., «*il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa*».

Poiché «*ai fini della determinazione del reddito di impresa, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche a fini fiscali*» ne consegue che «*in sede di dichiarazione, il contribuente non può procedere discrezionalmente alla determinazione delle quote di ammortamento*» violando il criterio della sistematicità «*in assenza di adeguata esposizione della relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio*»¹³.

Nel caso di omessa indicazione in nota integrativa delle ragioni che giustificano la variazione delle quote di ammortamento iscritte in bilancio, «*tale omessa indicazione implica una violazione che non è meramente formale, ma direttamente contraria all'obbligo di verità e chiarezza nella redazione del bilancio, e che non si esaurisce con la prima annualità in cui si determina la variazione, ma permane per tutte le annualità in cui*

12. Circolare 27 luglio 2011, n. 35/E.

13. Cass. 14 ottobre 2015, n. 20680; in senso conforme Cass. 14 gennaio 2015, n. 451.

si rilevi uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario»¹⁴.

In generale, «l'adozione, nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un cespite patrimoniale diverso da quello utilizzato negli esercizi precedenti, quindi in violazione del principio di continuità dei valori contabili sancito dalla norma e senza che la nota integrativa rechi l'adeguata motivazione della deroga richiesta dall'ultimo comma del medesimo articolo, rende nullo il bilancio»¹⁵ e quindi vanno disconosciuti, dal punto di vista fiscale, gli effetti reddituali che sono conseguiti per effetto di tale cambiamento nel criterio di valutazione.

Un recente pronunciamento: Cass. 21809/2018

Con la sentenza n. 21809 del 7 settembre 2018, la Suprema Corte è tornata ad occuparsi delle conseguenze fiscali del cambiamento di un criterio di valutazione non giustificato in nota integrativa.

La vicenda, relativa all'anno 2005, si riferisce ad un caso in cui una società aveva provveduto a svalutare parzialmente in bilancio le rimanenze, di tale svalutazione non aveva fatto alcuna menzione in nota integrativa, ma aveva invece effettuato la comunicazione all'Agenzia delle Entrate prevista dall'art. 110, comma 6, Tuir, il quale prevede che «in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'agenzia delle entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato».

La sentenza di secondo grado impugnata dalla società aveva statuito in punto di fatto che «per quanto riguardava la questione della sottovalutazione delle merci, la società contribuente aveva omesso di inserire nella nota integrativa al bilancio e nei verbali delle assemblee qualsiasi indicazione e motivazione della minore valutazione delle rimanenze finali, circostanza che legittimava l'esclusione di tale valutazione dalle risultanze contabili e fiscali operata dall'Ufficio anche se era stata accertata una qualche presenza di merce scaduta o in scadenza».

In merito alla comunicazione effettuata dalla società all'Agenzia delle Entrate, la Suprema Corte ha affermato che la previsione normativa che la discipli-

na «presuppone l'avvenuta modifica dei criteri di valutazione e prevede, di conseguenza, un obbligo di comunicazione, sicché non può ad essa attribuirsi una valenza sostitutiva della necessaria specifica indicazione, in sede di redazione del bilancio e della nota integrativa, dei criteri di valutazione secondo quanto previsto dall'art. 2426 cod. civ. nonché, eventualmente, dei diversi criteri seguiti in considerazione della ritenuta riduzione del valore delle merci in rimanenza».

Nel merito della fattispecie la Corte di Cassazione ha statuito che «le risultanze del bilancio civilistico sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali, a meno che non si dimostri che le stesse contrastano "con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile" (Cass. 23 novembre 2011, n. 23608; Cass. 23 luglio 2011, n. 16429), in tal modo ponendo in specifico rilievo che solo le risultanze del bilancio, ivi compresi i criteri indicati per la valutazione delle merci, debitamente approvato, assumono rilevanza ai fini fiscali, costituendo, quindi, quanto risultante dal bilancio, ove regolarmente tenuto, presupposto necessario ai fini della corretta considerazione di quanto in esso rappresentato».

La pronuncia in commento si inserisce in un consolidato orientamento interpretativo, in parte prima richiamato, per il quale in caso di cambiamento di un criterio di valutazione la mancata esposizione in nota integrativa delle ragioni che giustificano tale cambiamento rende nullo il bilancio e, dal punto di vista fiscale, legittima l'applicazione del principio di derivazione da un risultato d'esercizio che sia depurato dagli effetti di tale cambiamento di criterio di valutazione.

La stessa, tuttavia, anche per una descrizione almeno in parte ambigua della fattispecie esaminata, merita una riflessione particolare per la specificità del caso.

Non è chiaro, infatti, se quello esaminato dalla Suprema Corte sia un caso nel quale la società aveva **modificato il criterio di valutazione** di talune rimanenze con la conseguenza che le stesse erano state **rilevate ad un valore minore** (come sembrerebbe doversi pensare avendo la stessa effettuato la comu-

14. Cass. 18 luglio 2014, n. 16478.

15. Cass. 7 maggio 2008, n. 11091; in senso conforme Cass. 29 aprile 2004, n. 8204.

nicazione di cui all'art. 110, comma 6, Tuir) ovvero se si trattava di una semplice **parziale svalutazione delle rimanenze** in applicazione delle disposizioni codicistiche, come sembra potersi desumere da taluni passaggi della sentenza.

L'art. 2426, comma 1, n. 9, c.c., prevede infatti che le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero, se minore, al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. La prassi professionale sintetizza tale previsione normativa con la definizione "minore tra costo e mercato" e ritiene che esso sia un criterio unitario di valutazione.

In altre parole, la prassi professionale non considera la valutazione al costo e la valutazione al valore di mercato come due separati e diversi criteri di valutazione, per cui l'adozione dell'uno o dell'altro debba essere trattata come cambiamento di criterio di valutazione, bensì come un criterio unitario regolamentato da una duplice disposizione.

In tal senso si esprime anche il principio conta-

bile Oic 13 che, al paragrafo 40, prevede che «*le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato*».

Cambiamento di criterio di valutazione deve quindi essere considerato, ad esempio, il passaggio dal Lifo al Fifo, dalla ponderazione periodica a quella continua, non invece la mera presa d'atto che il valore di realizzazione di certe rimanenze è inferiore al loro costo storico, rilevazione che nelle imprese di più grande dimensione ovvero operanti in taluni settori può interessare ogni anno un numero rilevantissimo di prodotti e che viene sovente quantificata in automatico dai programmi di gestione del magazzino.

Orbene, la sentenza in oggetto sarebbe certamente condivisibile qualora si riferisse ad un caso di cambiamento di criterio di valutazione, mentre sarebbe invece da criticare, per le ragioni sopra esposte, se si riferisse ad un caso in cui la svalutazione delle rimanenze era stata effettuata in mera applicazione del disposto di cui all'art. 2426, comma 1, n. 9, c.c.¹⁶ ●

¹⁶. Analoga ambiguità descrittiva la si rinviene anche nella sentenza Cass. 7 maggio 2008, n. 11091, nella quale tuttavia le incertezze interpretative possono essere più facilmente risolte dalla descrizione del caso di specie, nel quale la svalutazione delle rimanenze trovava giustificazione nell'adozione di un diverso criterio di stima, liquidatorio e non più in continuazione di attività.