

## Il criterio UTILI E PERDITE

# Reddito d'impresa, il fisco si piega alle regole civilistiche

**Il principio di derivazione semplice determina la base imponibile**

PAGINA A CURA DI  
**Andrea Vasapollo**

Il principio fondamentale sotteso alla determinazione del reddito d'impresa è quello previsto dall'articolo 83 del Dpr 24 dicembre 1986 n. 917 (Tur), il quale, al comma 1, primo capoverso, dispone che ad esso si arriva «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 Dpr».

Questo principio, comunemente conosciuto come «principio di derivazione semplice» (in contrapposizione al «principio di derivazione rafforzata» previsto dall'ultimo capoverso del medesimo primo comma dell'articolo 83 del Tur), stabilisce il presupposto fondamentale per la determinazione della base imponibile nell'ambito del reddito d'impresa. Il reddito d'impresa di un soggetto Ires è quindi pari all'utile o alla perdita risultante dal bilancio d'esercizio, salvo le variazioni in aumento o in diminuzione che sono espressamente previste da specifici articoli del Tur (o da altre disposizioni di legge). Corollario di questo principio è che l'utile o la perdita risultante dal conto economico, per avere rilevanza fiscale, devono essere quelli che derivano dalla corretta applicazione delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili che disciplinano la redazione del bilancio.

Quanto sopra trova anche conferma nella relazione al Dlg 12 dicembre 2003, n. 344, nella quale è stato affermato che «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».

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

In mancanza, infatti, di disposizioni specifiche di segno diverso, sono (...) le regole civilistiche di redazione del bilancio quelle destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali» (Cassazione, sentenza 7° aprile 1996, n. 2092).

In questo ambito assumono particolare rilievo, per i soggetti Oic adopter, i principi contabili nazionali, che costituiscono parte integrante della cornice normativa nazionale in materia di formazione di bilancio.

L'articolo 9-bis del Dlg 28 febbraio 2005, n. 38, 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».

Il principio di derivazione così 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» (risoluzione n. 100 del 16 maggio 2007) e il dato di bilancio rappresenta il «dato di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale» (risoluzione 100 del 16 maggio 2007).

In particolare, «il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio sancito dall'articolo 83 del Tur (...) 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» (risoluzione n. 83/E del 30 marzo 2005).

### COSA PREVEDE IL CODICE CIVILE



### L'articolo 2423 bis: principi di redazione del bilancio

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

- 1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;
- 2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza

dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;

- 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- 5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
- 6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Deroghe al principio enunciate nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico

**Il caso.** Prevista la motivazione in nota integrativa

## Così il cambio dei criteri di valutazione

Al 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 ci sono quelli dettati per il caso in cui si renda necessario cambiare i criteri di valutazione o di stima adottati negli esercizi precedenti.

In particolare, l'articolo 2423-bis del Codice civile, al 6. del comma 1 prevede che «i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro» e il successivo comma 2 prevede che deroghe a questo principio sono consentite solo in casi eccezionali e in questi casi la nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico».

Negli anni la giurisprudenza ha interpretato in modo rigoroso queste disposizioni e le conseguenze fiscali, nell'ambito del principio di derivazione, del loro mancato rispetto. In particolare la giurisprudenza ha dato rilievo alla necessità che in nota integrativa siano fornite adeguate spiegazioni a supporto dei cambiamenti nei criteri di valutazione, considerando la mancanza di ciò una carenza grave che, costituendo una violazione dei corretti criteri civilistici di redazione del bilancio, produce immediate ef-

fetti fiscali. Comporta il fatto che il principio di derivazione trova 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 e delle immobilizzazioni (cambiamento di stima) che non erano stati adeguatamente spiegati in nota integrativa. Si ricorda che ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 2, Codice civile, «eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa».

È stato ad esempio affermato 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» (Cassazione, 14 ottobre 2015, n. 20680; in senso conforme Cassazione, 14 gennaio 2015, n. 451).

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 si riferisce uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario» (Cassazione, 18 luglio 2010, n. 16478).

In generale, «l'adozione, nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un capitale 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» (Cassazione, 7/5/2008 n. 1009; in senso conforme Cassazione, 29/4/2004, n. 8204, e, con riferimento alla valutazione delle rimanenze, Cassazione, 7/9/2018 n. 21809) e quindi vanno disconosciuti, dal punto di vista fiscale, gli effetti reddituali che sono conseguiti per effetto di questo cambiamento nel criterio di valutazione.