

**COLLANA DEL DIPARTIMENTO DI SOCIOLOGIA E DIRITTO DELL'ECONOMIA
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA**

Sezione giuridica

Roberto Baboro

Il principio di derivazione e la frammentazione dell'imponibile



G. Giappichelli Editore

INTRODUZIONE

Il rapporto tra il risultato del bilancio di esercizio e il reddito di impresa costituisce uno dei temi classici del diritto tributario. Numerose, infatti, sono state le riflessioni della dottrina che, a partire soprattutto dalla grande Riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso, imperniata sulla centralità del principio della dipendenza del reddito imponibile dalle risultanze del conto economico, ha analizzato la natura, le ragioni e la portata di tale rapporto.

Il dato di bilancio è stato considerato l'espressione più attendibile della ricchezza prodotta dall'impresa. Tuttavia, il modello della dipendenza comporta che il reddito imponibile possa discostarsi da quello civilistico, sulla scorta di specifiche scelte del legislatore che richiede di apportare delle variazioni, talvolta in aumento, talaltra in diminuzione, rispetto al dato di bilancio. Ciò per rispondere alle diverse finalità di cui è portatrice la disciplina tributaria, per questo determinando l'allontanamento del reddito imponibile dal risultato economico dell'esercizio.

Il tema, oggi, alla luce delle scelte compiute dal legislatore, ha assunto connotazioni diverse e ancora più articolate rispetto al passato. La produzione normativa degli ultimi anni ha dato vita ad un sistema di determinazione del reddito di impresa che non è più circoscritto al rapporto con la disciplina civilistica del bilancio ma involge anche i principi contabili richiamati dall'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Ciò a seguito delle modifiche introdotte con la legge di bilancio 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) che ha profondamente mutato il sistema di determinazione del reddito imponibile per i soggetti che, nella redazione del bilancio, adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, rafforzando il nesso di derivazione tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile. Per tali soggetti, infatti, è stato introdotto il principio definito di derivazione rafforzata, mediante il recepimento ai fini tributari dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dagli *standards* internazionali, criteri che assumono valore preminente rispetto alle disposizioni del Testo Unico.

Il legislatore ha dunque attivato ai fini tributari i criteri previsti dai principi contabili internazionali in punto di qualificazione, classificazione e im-

putazione temporale, dando ad essi prevalenza rispetto alle regole previste dall'ordinamento tributario e recependo così le modalità di rappresentazione dei fatti aziendali secondo le regole sostanzialistiche tipiche dei principi IAS/IFRS. Restano, invece, estranee alla derivazione rafforzata – e, dunque, conservano la loro efficacia – le regole di valutazione, rispetto alle quali trovano applicazione, all'opposto, le disposizioni tributarie.

La riforma del 2007 costituisce un momento di svolta negli sviluppi del rapporto tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile. L'obiettivo era quello di superare le complessità e le incertezze derivanti dal modello concepito dal d.lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 che aveva affievolito il nesso tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile mediante un sistema di variazioni il cui obiettivo era di rendere meno rilevante l'impianto contabile adottato ai fini della misurazione dell'imponibile.

Il modello delineato dalla legge di bilancio 2008 doveva avere, tuttavia, nelle intenzioni iniziali del legislatore, natura temporanea, in attesa del riordino della disciplina del reddito di impresa conseguente al completo recepimento delle Direttive 2001/65/CE e 2003/51/CE. Tale natura giustificava le possibili disparità di trattamento derivanti dall'introduzione della derivazione rafforzata. In realtà, tale carattere transitorio non ha mai avuto termine. Anzi, siffatto sistema è stato confermato e ne è stato persino ampliato l'ambito di applicazione sino ad includere anche le società che adottano i principi contabili nazionali elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), con la sola eccezione delle micro-imprese.

La deroga recata dall'art. 83 del Tuir a favore dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti sia dai principi contabili internazionali che da quelli nazionali riconduce tale disposizione allo schema del rinvio formale. È evidente che le scelte e i valori dei sistemi contabili di riferimento influenzano le fattispecie impositive attraverso il recepimento nell'ordinamento tributario dei tre criteri appena ricordati e, più in generale, del principio di prevalenza della sostanza sulla forma che oggi permea non solo il sistema contabile IAS/IFRS ma anche, seppur con un'intensità diversa, il sistema contabile nazionale.

La determinazione del reddito delle società è influenzata, dunque, seppur non esclusivamente e con sfumature diverse, da un insieme di regole, principi e valori che sono propri della disciplina contabile ma che, per effetto del rinvio disposto dall'art. 83 del Tuir, diventano anche regole fiscali. In tale contesto, accettare la coesistenza di regimi contabili diversi a seconda della categoria societaria di appartenenza significa ammettere un sistema di determinazione del reddito di impresa disomogeneo e la possibilità di una disuguaglianza fra gli imponibili a parità di capacità contributiva.

Il sistema delineato dal legislatore del 2008 ha subito negli anni successivi ulteriori modifiche. Il modello della derivazione è stato indebolito a seguito dell'introduzione di un "doppio filtro", di natura civilistica e fiscale, al recepimento automatico dei principi contabili internazionali omologati dall'Unione Europea. Ciò ha determinato un percorso inverso rispetto a quello previsto dalla legge n. 244 del 2007, in quanto il legislatore ha inteso riappropriarsi di segmenti di disciplina ai quali aveva abdicato aderendo a un modello che si avvicinava a quello del binario unico. Si voleva evitare che l'adozione di nuovi principi contabili internazionali o la modifica di quelli già esistenti potesse riflettersi, in maniera automatica, sulla formazione dell'imponibile, con la conseguente incertezza, a livello operativo nonché di gettito, che ne sarebbe derivata.

Analogo filtro è stato previsto, successivamente, all'interno della disciplina che ha esteso la derivazione rafforzata ai soggetti che applicano le regole del codice civile e i principi contabili nazionali.

Nel quadro delineato, l'attuale processo di determinazione del reddito di impresa – imperniato su un principio di derivazione che ha assunto declinazioni diverse a seconda della fattispecie di riferimento – ha comportato esiti quanto mai multiformi.

In primo luogo, per effetto della rivoluzione contabile iniziata, come già ricordato, con l'introduzione dei principi contabili internazionali ad opera del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 e poi proseguita con il recepimento della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento e del Consiglio ad opera del d.lgs. 18 agosto 2015, n. 139. Tale provvedimento è intervenuto su molteplici aspetti della disciplina contabile nazionale, riguardando tanto i principi generali e di redazione quanto i criteri di valutazione. A tale intervento ha fatto seguito la rivisitazione di molti principi contabili da parte dell'OIC.

Le novità introdotte dal d.lgs. n. 139 del 2015 non hanno interessato tuttavia alla stessa maniera tutta la platea delle società estranee all'applicazione dei principi contabili internazionali.

Così, accanto alle novità di natura trasversale, cioè di applicazione generale, costituite, in particolare, dalla codificazione del principio di rilevanza e del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, si assiste ad interventi modulati in ragione dell'appartenenza delle società ad una di queste tre categorie: medio-grandi imprese, piccole imprese (si tratta delle società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis*, c.c.) e micro-imprese (categoria inserita proprio dalla riforma del 2015). Si pensi all'adozione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei debiti e dei crediti, che è facoltativa per le piccole e micro-imprese, o anco-

ra, all'adozione del *fair value* per la valutazione degli strumenti finanziari derivati, che riguarda solo le prime due categorie, essendo preclusa alle micro-imprese.

Sotto il profilo tributario il coordinamento con le novità introdotte dal d.lgs. n. 139 del 2015 è avvenuto con l'accennata estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile. Conseguentemente, per le imprese medio-grandi e per quelle di minori dimensioni che redigono il bilancio in forma abbreviata assumono rilevanza fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili nazionali, anche in deroga alle disposizioni del Testo Unico.

Restano invece escluse le micro-imprese, come espressamente disposto dal legislatore: tali soggetti, infatti, continuano a determinare il reddito d'impresa secondo le previgenti regole e, dunque, apportando tutte le necessarie variazioni al risultato di esercizio necessarie per tenere conto dell'impostazione giuridico-formale seguita dal Testo Unico.

Ne è risultato, come accennato, un sistema di determinazione del reddito di impresa composito e frammentario.

Anzitutto, pur condividendo lo stesso criterio di derivazione rafforzata e la stessa impostazione ispirata al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, l'imponibile dei soggetti IAS/IFRS non è, generalmente, paragonabile a quello dei soggetti OIC, a parità di fatto rilevante sul piano fiscale o di operazione posta in essere. Allo stesso modo, fra i soggetti OIC in derivazione rafforzata potrà essere non omogeneo il reddito di un'impresa medio-grande rispetto a quello di una piccola e, ovviamente, potrà essere ancora diverso il risultato di una micro-impresa.

Per dare evidenza di ciò, la principale chiave di lettura per raffrontare l'imponibile dei soggetti IAS e OIC in derivazione rafforzata è proprio quella dei concreti risvolti del principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Tuttavia, mentre sull'imponibile dei soggetti IAS-*adopter* si riflettono tutte le conseguenze di una piena applicazione della *substance over form* e dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali, l'imponibile dei soggetti OIC subisce un effetto solo parziale. Ciò in quanto l'applicazione della derivazione rafforzata anche ai soggetti nazionali ha, almeno sinora, un impatto più limitato, a causa proprio – ma non solo – della circoscritta applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Un esempio, assai rilevante, di tale asimmetria è costituito dal *leasing*.

In questo caso, infatti, il principio IFRS 16 impone l'adozione del metodo finanziario che, in estrema semplificazione, prevede da parte del locata-

rio l'iscrizione di un'attività rappresentata dal cd. *right of use* (ROU), che sarà sottoposto al processo di ammortamento e, al passivo, del debito verso il locatore. In conto economico, invece, transiteranno le quote di ammortamento e gli interessi passivi sulle rate del canone di *leasing*, canone che, invece, non è rappresentato in conto economico.

Diversamente, i soggetti OIC rappresentano il *leasing* tramite il cd. metodo patrimoniale, modellato sulla scorta di un'interpretazione formale di tale contratto: il locatore, infatti, rappresenta contabilmente i beni in *leasing* come se fossero a tutti gli effetti beni in proprietà, mentre il locatario iscrive in conto economico solo i canoni del *leasing*.

Si tratta, com'è evidente, di due metodologie opposte, che conducono a un risultato di esercizio, e quindi ad un reddito imponibile, assai disomogeneo.

Oltre al *leasing*, significative differenze sussistono per ciò che attiene alla rilevazione dei ricavi, disciplinati oggi in ambito internazionale dall'IFRS 15. Infatti, l'impostazione internazionale ha implementato un sistema di rilevazione dei ricavi del tutto peculiare, incentrato sul trasferimento del controllo, che differisce, sotto diversi aspetti, dall'impostazione nazionale che pure ha adottato, per ciò che attiene alla rilevazione dei ricavi derivanti dalla cessione di beni, un approccio sostanziale, assumendo quale parametro di riferimento il trasferimento dei rischi e dei benefici. Più lontane dal modello internazionale sono invece le regole che attengono alla rilevazione dei ricavi per le prestazioni di servizi. Come si dirà, per le obbligazioni di fare, l'impresa deve, secondo le regole internazionali, rilevare i ricavi nel corso del tempo sulla base di una valutazione che tiene conto dei progressi verso l'adempimento completo della medesima obbligazione e che riflette quanto fatto dall'impresa per trasferire al cliente il controllo dei beni o servizi promessi. L'impostazione nazionale è, invece, quella tradizionale, per cui i ricavi sono rilevati quando la prestazione è stata effettuata. Si tratta del medesimo criterio dettato dall'art. 109, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Ulteriori riflessioni possono farsi se l'analisi prospettata viene svolta in ambito nazionale. Anche in questo caso non può non rilevarsi la mancanza di omogeneità dell'imponibile dei soggetti OIC: infatti, se si ha riguardo non già al criterio di determinazione, bensì al risultato, rileva anche sul piano fiscale la suddivisione fra imprese medio-grandi, piccole e micro-imprese. Basti pensare all'adozione facoltativa, da parte delle piccole imprese, del principio del costo ammortizzato ai sensi dell'art. 2435-*bis*, comma 8, c.c.

Ancora più macroscopica è la disomogeneità dell'imponibile determinato dalle micro-imprese espressamente escluse, come evidenziato, dalla derivazione rafforzata. La mancata adozione di tale principio per le micro-imprese può

avere effetti contrari alla volontà di semplificare gli oneri amministrativo-contabili delle stesse. Infatti, le micro-imprese sarebbero costrette a porre in essere un doppio binario contabile-fiscale in tutti quei casi in cui applicano – per facoltà od obbligo – le novità recate dal d.lgs. n. 139 del 2015.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi dell'acquisto/vendita di azioni proprie, in cui anche le micro-imprese, pur adottando contabilmente il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, devono poi far emergere le plusvalenze/minusvalenze sul piano fiscale, adottando le apposite variazioni al risultato d'esercizio; o, ancora, alle ipotesi di adozione dei criteri del costo ammortizzato e dell'attualizzazione. O ancora all'ipotesi di una cessione di un bene per il quale non sia avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici: tali società saranno comunque tenute a considerare il ricavo ai fini della determinazione dell'imponibile pur non rilevando il componente positivo nel bilancio.

Ovviamente la disomogeneità nell'imponibile delle micro-imprese è ulteriormente aggravata dalle difformi regole contabili per esse previste, che si ripercuotono anche sul piano fiscale. Ad esempio, per quanto concerne gli strumenti finanziari derivati, l'art. 2435-ter, comma 2, c.c. esclude l'applicabilità della relativa disciplina contenuta nell'art. 2426, comma 1, numero 11, c.c.

Il quadro che si è andato a comporre, dunque, tratteggia una vera e propria “quadripartizione”: da un lato i soggetti IAS e, dall'altro le imprese medio-grandi, piccole e micro, ciascuna delle quali costituisce, *de facto*, una categoria a sé, anche se alcune sono accomunate dal principio di derivazione rafforzata.

Si tratta, evidentemente, di un sistema in cui il carattere unitario dei criteri di determinazione dell'imponibile è venuto completamente meno, come conseguenza (inevitabile) dell'evoluzione della materia contabile.

L'analisi svolta ha condotto dunque alla constatazione della sussistenza, oggi, di un reddito di impresa che potremmo definire “multiforme” essendo la sua determinazione fortemente influenzata dalle regole contabili di riferimento adottate dalle società. Si evidenzia pertanto quanto ciò determini problemi di compatibilità con i precetti costituzionali dell'eguaglianza e della capacità contributiva in quanto, a parità di fattispecie, gli effetti sulla determinazione dell'imponibile possono essere diversi.

In un tale scenario appare comprensibile la scelta del legislatore che è intervenuto, con la legge 26 febbraio 2011, n. 10 (di conversione del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225), delegando il Ministero dell'economia e delle finanze ad adottare disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dei soggetti IAS/IFRS. Tuttavia, i decreti ministeriali nel tempo emanati, oltre a rispondere a tale finalità, hanno introdotto talune previsioni che hanno “disattivato” le regole di qualificazione, classificazione e

imputazione temporale richiamate dall'art. 83 del Tuir, rendendo ancora più articolato il sistema di determinazione del reddito imponibile ed enfatizzando, dunque, ulteriormente il carattere multiforme di tale grandezza.

Il lavoro esamina le previsioni più significative di tali decreti. Particolare attenzione viene posta all'analisi dei decreti più recenti, concernenti il trattamento, ai fini impositivi, del *leasing*, dei ricavi e degli strumenti finanziari derivati. Ciò con l'obiettivo di porre in luce non solo le questioni più rilevanti conseguenti all'applicazione del principio di derivazione rafforzata, ma anche per evidenziare le fattispecie in cui tali interventi hanno travalicato le esigenze di coordinamento poste dal legislatore primario.

È sufficiente ricordare, ora, rinviando l'analisi delle fattispecie più rappresentative alla lettura delle pagine che seguono, la previsione di cui all'art. 2 del D.M. 10 gennaio 2018. Tale decreto, nell'introdurre disposizioni di coordinamento tra l'IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile dell'Ires, ha riaffermato la necessità della ricorrenza dei criteri di certezza e determinabilità di cui all'art. 109 del Testo Unico ai fini del concorso alla determinazione del reddito di talune delle variazioni del corrispettivo di cui al paragrafo 51 dell'IFRS 15. Così facendo, l'intervento ministeriale ha "disattivato", per alcune rettifiche dei ricavi, tanto la derivazione rafforzata quanto la previsione di cui all'art. 2, comma 1, secondo periodo, del D.M. 11 aprile 2009, n. 48, che a sua volta disapplicava, per i soggetti *IAS-adopter*, quanto statuito dall'art. 109, comma 1, del Testo Unico. Si è di fronte, insomma, a vere e proprie disapplicazioni incrociate o, in altre parole, ad una "disapplicazione della disapplicazione", dato che una prima deroga, quella di cui al D.M. 11 aprile 2009, n. 48, viene derogata da una seconda previsione, ossia quella del D.M. 10 gennaio 2018. La deroga, peraltro, attiene soltanto a una specifica ipotesi, introducendosi così un doppio binario "dedicato" al trattamento fiscale di alcune ipotesi relative al corrispettivo variabile che, inevitabilmente, comporterà un aggravio degli adempimenti da parte delle imprese *IAS-adopter*.

Secondo una diversa prospettiva, tale analisi ci consente di mostrare le dinamiche dei rapporti tra i soggetti IAS/IFRS e i soggetti OIC in derivazione rafforzata, sotto il profilo delle conseguenze sull'imponibile della piena applicazione della *substance over form*. Relativamente ai ricavi e al *leasing*, si è al cospetto, infatti, di rilevanti asimmetrie nella determinazione del reddito imponibile tra soggetti IAS/IFRS e soggetti OIC. Ciò alla luce delle peculiarità delle regole contabili di riferimento che si riflettono sul piano tributario per effetto dell'applicazione del principio di derivazione rafforzata. A conclusioni diverse, invece, si giunge in merito al regime fiscale degli strumenti finanziari derivati, in cui si assiste ad una tendenziale convergenza nella determinazione degli imponibili tra le due categorie di soggetti. Ciò per ef-

fetto del processo di convergenza delle regole nazionali verso quelle internazionali attuato dalla riforma del 2015 che ha previsto l'obbligo di rilevazione dei derivati secondo il criterio del *fair value*.

Non è intenzione di chi scrive svalutare l'apprezzabile tentativo del legislatore di riservarsi la possibilità di intervenire per disciplinare gli effetti di regole che hanno un immediato impatto sul gettito fiscale, tutt'altro. Merita di essere criticata, invece, la scelta delle modalità mediante le quali si è cercato di contemperare la derivazione rafforzata con tale esigenza.

Delegare il Governo all'emanazione di decreti senza l'indicazione di criteri direttivi precisi, se non quello di un coordinamento che in realtà si rivela essere, in diversi casi, una vera e propria attività di deroga di altre (e soprattutto) sovraordinate fonti, costituisce un *modus operandi* che finisce per sovvertire il sistema della gerarchia delle fonti e che, peraltro, mette in forte crisi il principio di riserva di legge relativa che caratterizza la materia tributaria. L'illegittimità di tale attività è altresì ulteriormente enfatizzata dal fatto che l'emanazione di tali decreti, ad eccezione del Regolamento del 2009, non è neppure avvenuta nelle forme di cui all'art. 17, comma 3, legge 23 agosto 1988, n. 400 e, dunque, nelle forme degli atti normativi a contenuto regolamentare.

Nella fattispecie in esame, peraltro, il *vulnus* al sistema delle competenze è ancora più evidente se si pone mente al fatto che il rinvio ai decreti in esame è stato di fatto disposto dall'Esecutivo. Si ricorda, infatti, che l'art. 4, comma 7-*quater*, d.lgs. n. 38 del 2005 – che ha attribuito al Ministro dell'economia e delle finanze il coordinamento tra i principi contabili internazionali e le regole di determinazione del reddito di impresa – è stato inserito nel maxiemendamento apposto in sede di conversione del d.l. n. 225 del 2010, su cui è stata posta dal Governo la questione di fiducia, sottraendo, dunque, il provvedimento in corso di approvazione a qualsiasi dialettica parlamentare.

In sostanza, il Governo ha attribuito a se stesso (ovvero ad un suo rappresentante) la disciplina del coordinamento (che tuttavia è stato attuato, come detto, in taluni casi, derogando al principio di derivazione rafforzata) dei principi contabili internazionali con le regole di determinazione del reddito di impresa. Ciò evidentemente a danno della centralità del Parlamento in una materia, come quella tributaria, coperta da riserva di legge.

Pertanto, l'auspicio è che l'esigenza in esame – che sarà sempre presente, salvo voler rimettere in discussione la scelta stessa dell'obbligatorietà degli IAS/IFRS o della derivazione rafforzata – venga affrontata con maggiore consapevolezza, quantomeno sul piano formale.

CAPITOLO I

DALLA DIPENDENZA ALLA DERIVAZIONE

SOMMARIO: 1. Criteri di determinazione dell'imponibile e principio di derivazione. – 2. L'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS e la (flessibile) armonizzazione contabile europea. – 3. La prima reazione del legislatore. – 3.1. La ricerca della neutralità sostanziale. – 4. La derivazione rafforzata come assestamento temporaneo. – 4.1. Prime prospettive di riforma della fiscalità dei soggetti IAS/IFRS. – 4.2. L'introduzione della derivazione rafforzata (rinvio). – 5. La convergenza verso i principi internazionali. – 6. Il definitivo superamento della contabilità "monolitica". – 6.1. Le modifiche di natura trasversale: in particolare, i principi di rilevanza e di prevalenza della sostanza sulla forma. – 6.2. Le modifiche modulari e la tripartizione della disciplina contabile. – 7. L'estensione ai soggetti OIC. – 8. La "quadripartizione" delle società e la multiforità del reddito di impresa.

1. CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

Questo primo capitolo ha lo scopo di offrire una visione d'insieme dei modelli di determinazione del reddito d'impresa nell'ambito dell'imposta sui redditi delle società.

Non tanto, dunque, quello di ricostruire in maniera esaustiva il tema, più generale, dei rapporti¹ tra il risultato di bilancio e il reddito di impresa, quan-

¹ Sul quale si fa riferimento all'ampia letteratura sul punto. Cfr., *ex multis*, G. CORASANTI, *L'evoluzione del principio di derivazione alla luce del dogma della capacità contributiva*, in G. RAGUCCI-F.V. ALBERTINI (a cura di), *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, pp. 529 ss.; M. GRANDINETTI, *Il principio di derivazione nell'Ires*, Milano, 2016; M. VENUTI, *I dieci anni della riforma del Tuir: bilanci e prospettive. Il principio di derivazione dal punto di vista dello studioso del bilancio di esercizio*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 639 ss.; G. ZIZZO, *Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2014, pp. 1303 ss.; G. TINELLI, *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pp. 163 ss. (Parte I) e pp. 267 ss. (Parte II); G. ZIZZO, *Stato e prospettive dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 931 ss.; V. FICARI, *Reddito di impresa e programma im-*

to, piuttosto, di trarne i tratti più significativi per l'analisi delle questioni che si affronteranno nel corso di questo lavoro.

La più autorevole dottrina sull'argomento ha classificato i modelli di de-

prenditoriale, Padova, 2004, pp. 93 ss.; G. FALSITTA, *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pp. 921 ss.; ID., *La dichiarazione tributaria e il bilancio di esercizio*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, III, pp. 47 ss.; G. ZIZZO, *Regole generali di determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1994, II, pp. 469 ss.; O. NOCERINO, *Ricostruzione dei rapporti tra il bilancio civilistico e determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, pp. 267 ss.; A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, I, pp. 588 ss.; A. FANTOZZI, *La nuova disciplina del bilancio d'esercizio in attuazione della IV direttiva CEE: i rapporti fra la nuova disciplina del bilancio e la normativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pp. 587 ss.; F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti. Studi in memoria di Antonio Emanuele Graneli*, Roma-Milano, 1990, pp. 217 ss.; R. LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I, pp. 699 ss.; E. POTITO, *I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, pp. 28 ss.; S. LA ROSA, *Le norme «generali» sui rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, pp. 581 ss.; G. FALSITTA, *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della quarta direttiva Cee*, in *Rass. trib.*, 1987, I, pp. 113 ss.; S. LA ROSA, *Prime osservazioni sui rapporti tra bilancio e dichiarazione negli artt. 75 e 76 del nuovo Testo Unico*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, pp. 937 ss. (anche in S. LA ROSA, *Scritti scelti*, Torino, 2011, II, pp. 463 ss.); G. FALSITTA, *Il bilancio d'esercizio delle imprese. Interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Milano, 1985; E. NUZZO, *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985, I, pp. 810 ss.; G. FALSITTA, *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e «bilancio fiscale»*, in *Giur. comm.*, 1984, I, pp. 876 ss.; A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1984, I, pp. 117 ss.; E. NUZZO, *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, pp. 596 ss.; S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, pp. 558 ss.; G. FALSITTA, *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, in *Rivista delle società*, 1981, I, pp. 870 ss.; G.E. COLOMBO, *Disciplina di bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, in *Rivista delle società*, 1980, I, pp. 1171 ss.; G. FALSITTA, *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, in *Giur. comm.*, 1980, I, pp. 193 ss.; A. CICOGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, pp. 55 ss.; G. FALSITTA, *Ammortamenti anticipati: un preteso conflitto tra normativa civilistica e normativa tributaria*, in *Giur. comm.*, 1979, I, pp. 515 ss.; E. NUZZO, *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, ed. provv., 1979; G. FALSITTA, *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del «conto profitti e perdite» delle società per azioni*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1977, I, pp. 218 ss.

terminazione della base imponibile in tre categorie, a seconda del grado (o della misura) di derivazione più o meno accentuata tra il risultato del bilancio d'esercizio e l'imponibile fiscale².

Così, immaginando una scala basata sull'intensità di detto rapporto, ai due estremi si collocano i modelli che prevedono, rispettivamente, una derivazione "assoluta" del reddito fiscalmente rilevante dal risultato economico del bilancio ovvero un'autonomia integrale dell'imponibile fiscale rispetto ai valori civilistici.

Nella realtà degli ordinamenti³, è più frequentemente adottata una soluzione intermedia, di derivazione parziale, nella quale il risultato del conto economico costituisce il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile, essendo necessario apportare all'utile (o alla perdita) di esercizio delle variazioni determinate dalla normativa tributaria. Più nello specifico, il nesso tra determinazione del reddito imponibile e risultato di bilancio è stato definito di "pregiudizialità-dipendenza". Così la dottrina ha evidenziato come il reddito fiscale sia inscindibilmente legato al bilancio commerciale «in quanto la contabilizzazione in detto documento degli elementi che lo compongono è condizione imprescindibile perché gli stessi possano acquisire, nell'interesse del soggetto al quale il reddito è ascrivibile, successiva riconoscibilità tributaria»⁴.

Tale dipendenza è solita assumere due forme.

In una prima alternativa – di "dipendenza materiale" – le correzioni del-

²G. FALSITTA, *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, cit., p. 877.

³Per un'analisi delle soluzioni offerte dalle legislazioni nazionali, cfr. P. ESSERS-R. RUSSO, *The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB*, in AA.VV., *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law accounting concept*, The Hague, 2009, pp. 32 ss.; D. ENDRES (edited by), *The determination of corporate taxable income in the EU Member States*, The Hague, 2007. Sul tema, cfr. M. GRANDINETTI, *Profili comparati e prospettive europee*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, pp. 35 ss., anche in relazione al collegamento tra i principi contabili internazionali e la proposta di direttiva sulla *Common Corporate Tax Base*.

⁴G. FALSITTA, *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, cit., p. 872. Il professore precisava ulteriormente, nel successivo *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, cit., p. 880 che «il bilancio civilistico esplica, ai fini della determinazione del reddito fiscale dell'impresa, una funzione che non è semplicemente *ad probationem*, ma *ad substantiam*; ciò significa che il bilancio civilistico riveste una efficacia non puramente probatoria, ma costitutiva della esistenza e della inesistenza di elementi positivi e negativi di reddito e della stessa situazione-base del tributo».

l'utile di esercizio necessarie per la determinazione del reddito non influenzano la redazione del bilancio, rimanendo esterne a tale fenomeno. Viceversa, nel caso di "dipendenza formale", le variazioni fiscali incidono direttamente sulla determinazione dell'utile di esercizio, così innestandosi anche nella normativa di diritto commerciale.

Ancora, e sotto un'altra prospettiva, la derivazione parziale può assumere, limitatamente ad alcune voci di bilancio, la forma di una "dipendenza rovesciata", in cui l'ordinamento tributario subordina l'applicazione di particolari benefici fiscali a un comportamento da assumere nella redazione del bilancio d'esercizio, che assume i connotati di requisito indefettibile per il conseguimento di detto beneficio⁵.

Tali posizioni, qui soltanto tratteggiate, segnalano la perdurante necessità di dover tenere conto – per assegnarvi rilevanza o, viceversa, escluderla – del dato di bilancio⁶ nella determinazione del reddito d'impresa. È facile intuire le ragioni a fondamento di questa circostanza, che sono state debitamente approfondite dalla dottrina.

In primis, la tecnica contabile – seguita ai fini della predisposizione del bilancio di esercizio – garantisce la possibilità di utilizzare dati analitici, sui quali, come vedremo, il legislatore fiscale ha fatto progressivamente affidamento⁷, tanto da approdare alla cd. "derivazione rafforzata".

⁵ Sul tema G. FALSITTA – pur riconoscendo l'esistenza di diverse disposizioni di diritto tributario che comportavano una serie di variazioni dei risultati di bilancio da effettuare nella dichiarazione, e, dunque, esternamente al conto dei profitti e delle perdite – aveva prospettato una funzione di integrazione della normativa civilistica da parte del diritto tributario. Così si legge nello scritto *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, cit., p. 891: «[L]a forza espansiva del diritto tributario e la sua funzione di eterointegrazione della normativa civilistica qui si manifesta e consiste nel trasformare in vincolanti o inderogabili talune soluzioni di problemi contabili che la legge civile prescrive come semplicemente opzionali». Tale tesi aveva suscitato diverse reazioni. Sul punto cfr. le osservazioni critiche di G.E. COLOMBO, *Disciplina di bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, cit., pp. 1171 ss.; E. NUZZO, *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, cit., p. 812.

⁶ Sui profili giuridici del bilancio di esercizio, cfr. L.A. BIANCHI (a cura di), *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, Milano, 2001; G.E. COLOMBO-G.B. PORTALE, *Trattato delle società per azioni. Bilancio d'esercizio e consolidato*, Torino, 1994, VII; G.E. COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Torino, 1987.

⁷ Cfr. D. STEVANATO, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3156, secondo cui il principio di derivazione esprime «l'esigenza che il reddito imponibile sia prima di tutto un reddito contabile: trattandosi di misurare ai fini amministrativi la ricchezza prodotta dall'impresa, è naturale che il legislatore tributario faccia perno sui documenti di bilancio, che a loro volta sono la sintesi di regole di rilevazione e di esposizione dei fatti di gestione sedimentate da molto tempo e costruite intorno al criterio del costo storico,

Sotto tale aspetto, il bilancio è stato ritenuto il documento in grado di rappresentare, in maniera attendibile, in quanto redatto secondo i postulati della verità, chiarezza e correttezza di cui all'art. 2423 c.c., il risultato economico dell'esercizio e, dunque, la ricchezza effettiva prodotta dall'impresa.

Autorevole dottrina aveva evidenziato come l'ancoraggio del reddito, almeno in via tendenziale, al risultato di bilancio costituisse una garanzia per il contribuente proprio perché il dato del conto economico «è la espressione più attendibile della effettiva ricchezza prodotta dall'impresa»⁸. Specularmente, evidenziava altresì come tale legame costituisse una garanzia anche per l'Amministrazione finanziaria in quanto «il bilancio, quale supporto della disciplina fiscale, è la prima e naturale misura di garanzia della attendibilità del reddito dichiarato, proprio per la plurifunzionalità che esso riveste e che ne fa oggetto di una disciplina normativa avente, principalmente, come finalità la tutela dei terzi»⁹. A tale grandezza, dunque, si è fatto riferimento al fine di rapportare il prelievo tributario all'effettiva capacità contributiva¹⁰

ai corrispettivi pattuiti contrattualmente, a manifestazioni giuridicamente rilevanti dell'autonomia negoziale, e così via».

⁸ Così F. GALLO, *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio d'esercizio*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 9.

⁹ Così ancora F. GALLO, *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio d'esercizio*, cit., p. 9.

¹⁰ In ordine al principio costituzionale di capacità contributiva, cfr., senza pretesa di esaustività, A. GIOVANNINI, *Quale capacità contributiva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, pp. 826 ss.; F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 771 ss.; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI-G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, pp. 3 ss.; G. FALSITTA, *Il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014; A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, pp. 1035 ss.; F. MOSCHETTI, *"Interesse fiscale" e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva*, in M. BEGHIN-F. MOSCHETTI-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI-G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, pp. 157 ss.; A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, pp. 1131 ss.; AA.VV., *Art. 53*, in G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente* (a cura di G. FALSITTA), Padova, 2011, I, pp. 181 ss.; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 1 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pp. 39 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006; F. AMATUCCI, *La capacità contributiva prevista dall'art. 53*, in V. UCKMAR-F. TUNDO, *I. Il sistema tributario. Principi fondamentali*, Milano,

del contribuente¹¹. È proprio tale principio costituzionale che impone al legislatore di far aderire le norme positive a quella capacità contributiva astratta che può farsi coincidere per le imprese con il risultato di bilancio¹².

Sotto una seconda e collegata prospettiva, l'utilizzo del risultato d'esercizio comporta una notevole semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Infine, l'utilizzo del bilancio permette all'Amministrazione finanziaria una più agevole attività di accertamento, costituendo un dato altamente sintetico ma, al contempo, fondato su processi verificabili a ritroso anche in maniera assai penetrante.

Pur esprimendo il dato di bilancio il reddito effettivamente conseguito dall'impresa, il modello della dipendenza parziale (ancorché rafforzata, come si dirà nelle pagine che seguono), sancito oggi dall'art. 83 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi¹³, determina che il reddito imponibile possa discostarsi da quello civilistico, richiedendo la normativa tributaria, sulla scorta di specifiche scelte del legislatore, di effettuare delle variazioni, talvolta in aumento, talaltra in diminuzione, rispetto al dato di bilancio. Ciò per rispondere alle precipue finalità di cui è portatrice la disciplina tributaria, che giustificano l'allontanamento del reddito imponibile dal risultato economico dell'esercizio¹⁴.

2003, pp. 18 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, pp. 345 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, V; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, Torino, 1987, II, pp. 454 ss.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.

¹¹ Cfr. G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2021, p. 329. Cfr., altresì, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 264, il quale fa riferimento al reddito effettivo – la cui determinazione era fondata sulla individuazione del risultato economico ed in particolare sul saldo delle componenti positive e negative – quale indice in grado di misurare l'idoneità del contribuente al riparto dei carichi pubblici.

¹² Così A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, cit., pp. 117-118.

¹³ D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, anche Tuir.

¹⁴ Come evidenziato, le ragioni della deviazione vanno ricercate proprio nel “differente tessuto di interessi tutelati nei due sistemi normativi”. Così P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pp. 309-311, secondo cui l'interesse fiscale impone di adottare norme tributarie ispirate a criteri divergenti da quelli della disciplina civilistica.

In tale contesto, assume rilievo centrale il principio della certezza del rapporto tributario¹⁵ che, come recentemente evidenziato, costituisce la ragione sottostante al meccanismo delle variazioni (tanto temporanee che permanenti) da apportare al risultato fornito dal conto economico¹⁶.

Ciò in quanto esse mirano ad ancorare il risultato imponibile a valori quanto più stabili¹⁷ e oggettivi¹⁸, in guisa da superare le valutazioni, ispirate essenzialmente alla logica della prudenza, che permeano la redazione del bilancio. In effetti, la disciplina fiscale di determinazione del reddito di impresa si basa sulla previsione di regole riguardanti tanto la certezza dell'esistenza quanto l'obiettività della misura dei componenti di reddito, che consentono di giungere a risultati quanto più oggettivi possibili.

Oltre a ciò, ulteriori ragioni a fondamento delle deviazioni dal dato economico-contabile sono state individuate nell'esigenza di impedire fenomeni di evasione ed elusione, di introdurre misure agevolative, di evitare ipotesi di doppia imposizione nonché di semplificazione¹⁹ anche in considerazione delle esigenze dell'accertamento e della riscossione²⁰.

In sostanza, la determinazione del reddito imponibile si sviluppa secondo un procedimento²¹ che prevede, in un primo momento, il recepimento delle

¹⁵ Cfr. G. ZIZZO, *Regole generali di determinazione del reddito d'impresa*, cit., pp. 484-487.

¹⁶ Cfr. F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma*, Milano, 2019, p. 63. Sulla collocazione del principio di certezza nella disciplina tributaria, cfr. L. DEL FEDERICO, *Forma e sostanza nella tassazione del reddito di impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 168, secondo cui «la disciplina tributaria, ponendo al vertice della propria gerarchia assiologica il principio di certezza giuridica e, con esso, l'interesse alla tendenziale stabilità del gettito, è tradizionalmente improntata ad una valorizzazione della forma a discapito della sostanza». Sul principio della certezza in relazione alla produzione normativa, cfr. G. MELIS, *Interpretazione e certezza nel Diritto tributario*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotà-Napoli, 2011, I, pp. 169 ss.; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001. Per un'analisi della legislazione più risalente cfr. A. BERLIRI, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Giur. imposte*, 1976, IV, pp. 117 ss. (anche in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pp. 3 ss.).

¹⁷ Cfr. F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma*, cit., p. 62.

¹⁸ Cfr. E. RUGGIERO-G. MELIS, *Pluralità di regimi contabili, diritto commerciale e diritto tributario: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1637.

¹⁹ Cfr. M. GRANDINETTI, *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., pp. 66 ss.

²⁰ Sul punto, cfr. G. ZIZZO, *Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pp. 502-504.

²¹ Cfr. G. FALSITTA, *La dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio*, cit., pp. 54-55.