

La controversa applicazione dell'art. 108, TUIR, alle imprese minori

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Seminario di specializzazione

Modelli Redditi 2025: controlli finali prima dell'invio

Scopri di più

La questione riguarda **l'operatività nei confronti delle imprese minori delle prescrizioni fiscali dell'art 108, TUIR**, relativamente alla categoria delle **spese a utilità pluriennale**, dipendendo la relativa disciplina da precise **opzioni di bilancio** che le imprese in regime contabile semplificato **non redigono**. L'analisi prende spunto dall'**art. 56, comma 1, TUIR**, che testualmente dispone: **«Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II** (a mente del quale, **art. 83, TUIR**: **«Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a e b. del comma 1 dell'art 73 – e, quindi delle S.p.A., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative e di mutua assicurazione, società europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001; tutte, quindi, obbligate alla **tenuta delle ordinarie scritture contabili** prescritte dal Codice civile e, *in primis*, del **libro giornale e del libro degli inventari** – 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»** **salvo quanto stabilito nel presente capo»** (Capo VI del Titolo I – IRPEF).

Va, quindi, sottolineato come risulti inconfutabile che i **soggetti IRPEF determinano il reddito d'impresa in piena conformità con le regole fiscali dei soggetti IRES**, con le sole **tassative deroghe raccordate** a specifiche fattispecie di volta in volta legislativamente individuate. Se si passano in rassegna tali parcellizzate deroghe, a partire dall'**art. 57** (**"Ricavi"**) e proseguendo con gli **artt. 58** (**"Plusvalenze"**), **59** (**"Dividendi"**), **60** (**"Spese per prestazioni di lavoro"**), **61** (**"Interessi passivi"**), **62** e **63** (abrogati), **64** (**"Norme generali del reddito d'impresa"**) e **65** (**"Beni relativi all'impresa"**), non si rinviene per i soggetti IRPEF **alcuna deroga alle prescrizioni che disciplinano il reddito d'impresa per i soggetti IRES**, in ordine alla disciplina fiscale delle **spese a utilità pluriennale**. Tale prima rassegna normativa appare sintomatica dell'esigenza avvertita dal Legislatore di non modificare, oltre la misura strettamente necessaria, i **criteri determinativi del reddito d'impresa** a motivo della conformazione strutturale dell'imposta, se non **per i presupposti che abbiano una stretta derivazione causale** dalle specifiche prerogative della **persona fisica rispetto a quella giuridica** (l'**art. 57**, ad esempio, comprende tra le fattispecie di ricavo anche il valore normale dei beni destinati al consumo personale

dell'imprenditore o dei suoi familiari, fattispecie ovviamente mancante per i soggetti IRES).

E tale necessità di criteri determinativi uniformi per l'IRPEF e per l'IRES deriva *in primis* dal **principio di rango costituzionale** della capacità contributiva, il cui unico parametro è dato **dall'effettiva consistenza di forza economica** che viene a manifestarsi nel periodo d'imposta e non da **parametri connessi a fattori che contraddistinguono la persona fisica** dalla persona giuridica. Espletata questa prima verifica, si deve ancora sottolineare come, in ordine al regime contabile, il **Legislatore proceda a non diversificare** (se non per la stretta misura necessaria a garantire le necessarie tutele erariali, talora bisognose di specifica trasparenza informativa, come avviene per gli stanziamenti ai fondi) i **criteri determinativi del reddito d'impresa** in dipendenza dei supporti contabili impiegati, in quanto, dalla semplificazione delle **scritture contabili**, non è all'evidenza **lecito far derivare differenti manifestazioni di capacità contributiva**. A tale specifico proposito, l'[art. 66](#) (rubricato "Imprese minori") al [comma 3](#) testualmente recita: «*Si applicano oltre a quelle richiamate nei precedenti commi le disposizioni di cui all'art. 56, comma 5, 65, 91, 100, **108**, 90 comma 2, 99 commi 1 e 3, 109, commi 5,7 e 9 lett. b, 110 commi 1,2,5,6 e 8*».

Proprio con **specifico riferimento alle imprese minori**, l'[art. 108](#) viene richiamato nella sua intera portata disciplinare, senza previsione alcuna di deroghe o eccezioni. E che tale plenaria disciplina **risponda a un preciso e ponderato volere legislativo è inconfutabile**, dal momento che il richiamo di tale articolo non viene menomato di alcun suo comma, a **differenza di altre disposizioni solo richiamate in maniera parcellizzata** (come, per fare un esempio, l'[art. 99](#), richiamato solo per i commi 1 e 3).

Nonostante, quindi, **le imprese minori non redigano il bilancio**, la soluzione fiscale non può che venire **raccordata al tracciato normativo** dell'[art. 2426, comma 1, punto 5, c.c.](#), il quale nel prevedere letteralmente che l'ammortamento delle spese d'impianto e di ampliamento non deve essere superiore a 5 anni, dimostra di **non raccordare ad alcuna rigidità quinquennale la distribuzione delle spese in questione**. Anzi, la congiunta e coerente considerazione di tutti i presupposti che il citato punto 5, con rigorosa sequenza di prescrizioni, prevede per legittimare il rinvio delle spese d'impianto e di ampliamento, **dimostra un intendimento legislativo solo disposto a tollerarne il differimento**, privilegiando piuttosto la soluzione della deduzione in un'unica soluzione e in ogni caso nel periodo più breve possibile. Tale versione ermeneutica è confortata dalla sentenza n. 377/2006 della Corte di Cassazione, dell'11 gennaio 2006, che si è specificamente pronunciata sulla versione letterale dell'[art 71, comma 3, D.P.R. n. 597/1973](#), la quale impiegava il **medesimo testo letterale** ora trasfuso nell'[art. 108, comma 1, TUIR](#), evidenziandone la **mancanza di precise prescrizioni di coordinamento**, conformandosi strutturalmente alla stregua di una norma in bianco e, in tempi più recenti, anche la [sentenza n. 34398/2019](#) ha ripreso puntualmente l'arresto di cui alla citata sentenza n. 377/2006, cui **ha inteso dare continuità**, proprio sul presupposto che **trattasi di una scrittura normativa in bianco**, priva di comandi prescrittivi.

La versione letterale usata nell'[art. 108, TUIR](#) («*Le spese relative a più esercizi sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio*») **non prospetta**, infatti, indicazioni precise e

autonome, idonee a individuare un **criterio determinativo dell'ammontare della quota e un raccordo temporale di riferimento**. Il confronto, ad esempio (tra i vari possibili), con l'[art. 106, comma 1, TUIR](#), rende evidente la **natura di norma "non prescrittiva"** dell'[art. 108](#) in questione. L'[art. 106](#) ricongiunge la svalutazione dei crediti (circoscrivendoli ai soli **crediti di natura commerciali** che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi di cui al [comma 1 dell'art. 85, TUIR](#)) al **limite annuo dello 0,50% del loro valore nominale** o di acquisizione, inibendo la deduzione al **raggiungimento della percentuale del 5% del medesimo valore**.

Il confronto regolamentare delle 2 norme è di cristallina chiarezza e rende **palese l'inidoneità regolamentare** dell'[art. 108](#) che, come rappresentato dalla stessa Amministrazione finanziaria nelle [circolari n. 73/E/1994](#) e [n. 108/E/1996](#), si accoda alla fonte disciplinare civilistica ([art. 2426, comma 1, punto 5, c.c.](#)). Alla luce di quanto sopra esposto, dalla rappresentata configurazione di "norma in bianco" dell'[art. 108, comma 3, TUIR](#), supplita sul piano disciplinare dalla dipendenza dal bilancio, appare **estendibile anche alle imprese minori il regolamento fiscale delle spese a utilità pluriennale previsto per le imprese in regime ordinario, nonostante la mancanza di redazione del bilancio** da parte di queste ultime. In caso contrario, verrebbe a mancare un qualsiasi criterio determinativo e *tam quam non esset* il rinvio all'[art. 108](#) operato dall'[art. 66](#). Tale conclusione può dirsi, in parte, **confermata dalla prassi** ([circolare n. 11/E/2017](#), pag. 14) per la quale testualmente: «È da rilevare, inoltre, che, a seguito delle modifiche al codice civile apportate dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) non sono più capitalizzabili ... Pertanto, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) sono deducibili secondo il criterio di cassa».

Da tale passo dell'istruzione di prassi deriva che **la dipendenza del criterio fiscale dal bilancio**, vale anche per le **imprese minori e ciò anche nel caso di spese di impianto o di sviluppo** per le quali la capitalizzazione è **solo una possibilità non una prescrizione necessaria**. Per queste ultime vale il **criterio di competenza, anche ammettendo la deduzione in unico esercizio se questa è la scelta civilistica della impresa minore**. Va osservato che su tale ultimo passaggio la posizione della [circolare n. 11/E/2017](#) non è così chiara **come per le spese che non permettono una capitalizzazione civilistica**.