

Base imponibile IRES: dal bilancio al reddito, le regole del calcolo

SINTESI OPERATIVA

La base imponibile IRES nasce dal risultato civilistico, ma si determina attraverso variazioni fiscali in aumento e in diminuzione, regole di derivazione rafforzata e disposizioni specifiche per società di capitali ed enti commerciali. Il calcolo richiede di distinguere componenti deducibili e non deducibili, partecipazioni e dividendi, perdite pregresse, interessi passivi, trasparenza e consolidato. La compilazione del quadro RF deve riflettere il bilancio e documentare ogni rettifica, perché un errore nella riconciliazione modifica il reddito imponibile e l'IRES dovuta.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Ogni anno, prima di calcolare quanto deve all'Erario, una società di capitali deve rispondere a una domanda apparentemente semplice: qual è il reddito su cui pagare l'IRES? La risposta non coincide quasi mai con l'utile che compare nel bilancio approvato dai soci. Il codice civile e il fisco perseguono obiettivi diversi: il primo vuole rappresentare in modo veritiero la situazione economica e patrimoniale dell'impresa, il secondo vuole misurare una capacità contributiva secondo criteri propri, spesso più restrittivi. Da questo scarto nasce la base imponibile IRES, che si costruisce partendo dal risultato del conto economico e correggendolo con una serie di variazioni fiscali, in aumento e in diminuzione, disciplinate dal testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito TUIR). Capire come funziona questo meccanismo, quali principi lo governano e quali sono le eccezioni più frequenti è indispensabile per chiunque gestisca la fiscalità di una società di capitali, di un ente commerciale o di un ente non profit che svolge anche attività d'impresa: un errore nella determinazione della base imponibile si traduce direttamente in un'imposta calcolata male, con il rischio di un accertamento o, all'opposto, di pagare più del dovuto.

LA BASE DI PARTENZA DELL'IRES

L'IRES colpisce il reddito complessivo netto, prodotto in Italia e all'estero, dalle società e dagli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato, con l'esclusione dei redditi già esenti da imposta o assoggettati a ritenuta a titolo definitivo oppure a imposta sostitutiva. È un'imposta che si applica per periodi d'imposta: a ciascun esercizio corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, separata da quella degli esercizi precedenti e successivi, salvo i meccanismi di riporto (come quello delle perdite fiscali) che collegano un periodo all'altro.

Il reddito complessivo è formato dalla somma dei redditi riconducibili alle categorie previste dall'articolo 6 del TUIR: redditi fondiari (dominicali dei terreni, agrari e dei fabbricati), redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa e redditi diversi. Per le società di capitali e gli enti commerciali, però, vale una semplificazione importante: qualunque sia la fonte da cui derivano, tutti questi proventi si qualificano come reddito di impresa, e quindi seguono le regole di determinazione proprie di questa categoria. Non ha rilievo, ai fini della qualificazione, se il reddito sia stato prodotto in Italia o all'estero.

REGOLE DIVERSE PER TIPO DI SOGGETTO

Il TUIR non tratta allo stesso modo tutti i soggetti passivi IRES. Le regole di calcolo della base imponibile cambiano a seconda della categoria a cui appartiene la società o l'ente, individuata dall'articolo 73 del TUIR.

Per le società di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.), le cooperative, le società di mutua assicurazione, le società europee e le società cooperative europee residenti, oltre che per gli enti pubblici e privati diversi dalle società e per i trust residenti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, la base imponibile IRES coincide con il reddito complessivo netto calcolato secondo le regole del reddito di impresa dettate dagli articoli 81 e seguenti del TUIR. Restano fuori dal computo, tra gli altri casi, i redditi dei beni esenti da imposta, i proventi già tassati con ritenuta

definitiva o imposta sostitutiva, i sovrapprezzi di emissione di azioni o quote e gli interessi di congruaggio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

Per gli enti non commerciali residenti, cioè quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività d'impresa, la base imponibile è invece il reddito complessivo netto calcolato secondo le disposizioni proprie di questa categoria (artt. 143-150 TUIR). Qui il reddito complessivo nasce dalla somma di tutte le categorie reddituali che l'ente produce (fondiari, di capitale, di impresa e diversi), ovunque siano stati prodotti, mentre restano esclusi i redditi esenti, quelli soggetti a ritenuta a titolo di imposta, i fondi raccolti occasionalmente in occasione di celebrazioni o campagne di sensibilizzazione e i contributi pubblici erogati per lo svolgimento di attività convenzionate con finalità sociali.

Per le società e gli enti non residenti, infine, concorre alla base imponibile IRES solo il reddito prodotto nel territorio dello Stato, individuato secondo i criteri di collegamento territoriale dell'articolo 23 del TUIR (redditi fondiari, redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti, redditi di lavoro dipendente e autonomo svolti in Italia, redditi d'impresa realizzati tramite una stabile organizzazione, plusvalenze da cessione di partecipazioni in società residenti e alcune altre fattispecie specificamente elencate). Anche in questo caso restano esclusi i redditi esenti e quelli già tassati con ritenuta o imposta sostitutiva, e i singoli componenti reddituali si determinano applicando le regole IRPEF previste per ciascuna categoria di reddito.

DAL BILANCIO ALLA DICHIARAZIONE

Per le società e gli enti che determinano il reddito secondo le regole del reddito di impresa, il punto di partenza del calcolo non è mai un foglio bianco: è l'utile o la perdita che risulta dal conto economico dell'esercizio, il cosiddetto risultato civilistico. Questo importo va poi rettificato con le variazioni fiscali, in aumento e in diminuzione, previste dal TUIR, per arrivare al reddito imponibile su cui si applica l'imposta. Le differenze tra le regole contabili e quelle fiscali fanno sì che il risultato civilistico e quello fiscale siano quasi sempre diversi, spesso in misura significativa.

Il criterio con cui si effettua questo passaggio è fissato dall'articolo 83 del TUIR e prende il nome di **principio di derivazione rafforzata**. In base a questo principio, per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali (IAS/IFRS) e per quelli che lo redigono secondo il codice civile, diversi dalle micro-imprese che si avvalgono delle semplificazioni previste dall'articolo 2435-ter del codice civile, valgono ai fini fiscali gli stessi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati dai rispettivi principi contabili. In pratica, per questi soggetti conta la rappresentazione contabile della sostanza economica dell'operazione, non la sua forma giuridica: se un'operazione viene contabilizzata secondo un certo principio OIC o IAS, il fisco tendenzialmente riconosce quella stessa qualificazione, salvo le deroghe espressamente previste dalla norma fiscale.

Su questo perimetro sono intervenute novità rilevanti nel corso del 2025 e del 2026. Il decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192, attuativo della delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), ha esteso l'applicazione della derivazione rafforzata anche alle micro-imprese che scelgono volontariamente di redigere il bilancio in forma abbreviata, ampliando così la platea dei soggetti che ne beneficiano rispetto al passato, quando le micro-imprese restavano sempre escluse. Lo stesso decreto ha inoltre introdotto un nuovo comma 1-ter nell'articolo 83 del TUIR, che delimita in modo più selettivo la rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili rilevati in bilancio, superando l'impostazione più ampia che aveva caratterizzato il periodo 2022-2024. Le novità si applicano, in base all'articolo 7 dello stesso decreto, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. Per le sole operazioni su azioni proprie, inoltre, è stata prevista in via sperimentale, per il solo periodo d'imposta 2026, una disciplina che deroga al principio generale di derivazione rafforzata: le imprese interessate da operazioni di questo tipo dovrebbero verificare con attenzione, caso per caso, l'esatta portata della deroga prima di applicarla.

Restano, come sempre, alcune eccezioni. Nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti legati da un rapporto di controllo, ad esempio, rilevano ai fini fiscali solo i componenti positivi e negativi imputati a conto economico e desumibili dal contratto di finanziamento, a condizione che lo stato patrimoniale rifletta i componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato: una regola pensata per evitare che i valori determinati con logiche puramente contabili producano effetti fiscali non voluti tra società dello stesso gruppo.



I AUMENTO E DIMINUZIONE DEL REDDITO

Le rettifiche che trasformano il risultato civilistico in reddito imponibile si chiamano, nel linguaggio tecnico, variazioni in aumento e variazioni in diminuzione, e compaiono nel quadro del modello Redditi dedicato alla determinazione del reddito d'impresa.

Le variazioni in aumento nascono dai costi che l'impresa ha effettivamente sostenuto e registrato in bilancio, ma che il legislatore fiscale non riconosce, in tutto o in parte, ai fini del calcolo del reddito imponibile: sono, in altre parole, costi indeducibili o parzialmente indeducibili secondo le regole del TUIR, anche quando sono perfettamente legittimi dal punto di vista civilistico. Le variazioni in diminuzione, all'opposto, riguardano ricavi che compaiono nel conto economico ma che il fisco non considera imponibili (perché esenti, già tassati altrove o esclusi per altra ragione), oppure costi che non erano stati dedotti in esercizi precedenti e che possono essere recuperati nell'esercizio in corso.

Queste variazioni si distinguono in due grandi famiglie, a seconda della loro natura temporale. Le variazioni permanenti sorgono e si esauriscono nel periodo d'imposta in cui si manifestano, senza produrre effetti negli esercizi successivi: è il caso tipico dei costi indeducibili perché non inerenti all'attività, oppure dei ricavi esclusi in modo definitivo dalla formazione del reddito. Le variazioni temporanee, invece, riguardano componenti di reddito che producono effetti fiscali differiti nel tempo: un costo dedotto solo in parte nell'esercizio di competenza, ad esempio, genera una variazione in aumento nell'anno in cui si sostiene la spesa e una corrispondente variazione in diminuzione negli anni successivi, quando la quota residua diventa deducibile. Questa distinzione non è solo teorica: è anche alla base del calcolo delle imposte differite e anticipate che le imprese, quando tenute a rilevarle, devono iscrivere in bilancio secondo il principio contabile OIC 25.

I CRITERI GENERALI DELL'ART. 109 TUIR

La determinazione del reddito di impresa non è affidata al caso: l'articolo 109 del TUIR fissa sette criteri generali che disciplinano il modo in cui costi e ricavi concorrono, o non concorrono, alla formazione della base imponibile. Sono i principi di derivazione, competenza, inerenza, correlazione tra costi e ricavi, certezza e obiettiva determinabilità, previa imputazione al conto economico e continuità.

Il principio di derivazione, già richiamato a proposito dell'articolo 83, impone come regola generale che un costo sia deducibile solo se risulta imputato al conto economico, salvo le deroghe espressamente previste dalla norma. Il principio di competenza stabilisce che costi e ricavi rilevano fiscalmente nel periodo in cui sorge il diritto a percepire il provento o l'obbligo a sostenere l'onere, indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento, purché l'esistenza e l'ammontare del componente siano certi e oggettivamente determinabili. A questa regola generale il TUIR affianca alcune deroghe espresse, in cui vale invece il criterio di cassa: è il caso dei contributi in conto capitale, dei compensi agli amministratori, delle imposte indeducibili, dei contributi alle associazioni sindacali e di categoria e degli interessi di mora, che diventano fiscalmente rilevanti solo quando sono effettivamente incassati o pagati.

Il principio di inerenza, forse il più delicato nella prassi applicativa, ammette in deduzione le spese e gli altri componenti negativi solo se riguardano attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono al reddito, oppure che non vi concorrono perché espressamente esclusi. Da questo principio discende che le spese personali o comunque estranee all'attività d'impresa non sono mai deducibili. Alcune categorie di costi, poi, sono soggette a limiti quantitativi specifici proprio in applicazione (o in deroga controllata) di questo principio: le spese relative alle auto aziendali sono deducibili, salvo eccezioni legate all'uso strumentale del veicolo, entro il limite del 20% del costo sostenuto, secondo l'articolo 164 del TUIR; le spese di rappresentanza sono deducibili entro un limite calcolato in percentuale sui ricavi della gestione caratteristica, secondo l'articolo 108, comma 2, del TUIR; le spese telefoniche, infine, sono deducibili entro l'80% del loro ammontare, in base all'articolo 102, comma 9, del TUIR.

Un capitolo a parte riguarda le perdite su crediti, che seguono in via generale il principio di competenza ma diventano deducibili, per la parte eccedente quanto già accantonato e dedotto al fondo svalutazione crediti, solo quando risultano da elementi certi e precisi. La legge considera automaticamente ricorrenti questi elementi quando il debitore è sottoposto a una procedura concorsuale, ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o un piano attestato di risanamento, oppure quando il credito è di modesta entità (non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante di-

menzione e a 2.500 euro per tutte le altre) e sono trascorsi almeno sei mesi dalla scadenza del pagamento, o ancora quando il diritto a riscuotere il credito risulta prescritto (art. 101, comma 5, TUIR). Restano poi deducibili, entro il limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili risultante a inizio esercizio, le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni propri o di terzi: l'eccedenza rispetto a questa soglia non si perde, ma va dedotta in quote costanti nei cinque esercizi successivi.

■ PEX, DIVIDENDI, TRASPARENZA E CONSOLIDATO

Accanto alle regole generali, il TUIR prevede alcuni regimi che incidono in modo significativo sulla base imponibile di specifiche operazioni o di specifiche strutture societarie.

La participation exemption, comunemente indicata con l'acronimo PEX, esenta dalla tassazione il **95%** delle plusvalenze realizzate sulla cessione di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, quando ricorrono determinati requisiti di possesso e di natura dell'attività della partecipata (artt. 87 e 101 TUIR). Speculare a questa regola è l'indeducibilità delle minusvalenze realizzate sulle stesse partecipazioni, che colpiscono così solo il 5% del loro effetto economico. Sul fronte dei dividendi vale un meccanismo analogo: gli utili distribuiti dai soggetti IRES non concorrono a formare il reddito di chi li percepisce se non nella misura del 5% del loro ammontare, restando esclusi dalla tassazione per il restante 95% (art. 89, comma 2, TUIR). Questi due regimi, letti insieme, spiegano perché in Italia la catena di partecipazioni societarie non sconta, salvo eccezioni, una tassazione ripetuta a ogni passaggio.

Le società possono inoltre optare per la trasparenza fiscale, che imputa il reddito prodotto dalla società direttamente ai soci, in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili, a prescindere dall'effettiva distribuzione (artt. 115 e 116 TUIR), oppure per il consolidato fiscale, nazionale o mondiale, che permette a un gruppo di imprese di determinare un unico reddito complessivo, ottenuto sommando algebricamente i redditi e le perdite delle singole società consolidate (artt. 117 e 130 TUIR). Regole particolari valgono infine per le imprese marittime che accedono al regime della tonnage tax, che determinano il reddito con un metodo forfetario anziché analitico (artt. 155-161 TUIR), e per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi IAS/IFRS, per i quali la rilevanza fiscale dei componenti imputati direttamente al patrimonio netto, anziché al conto economico, segue le stesse regole previste per i componenti di analoga natura imputati al conto economico.

■ IL RIPORTO ENTRO L'80% DEL REDDITO

Il percorso che porta dal risultato civilistico alla base imponibile non si esaurisce con le sole variazioni fiscali dell'esercizio. Prima di arrivare al reddito su cui si applica l'imposta, la società può infatti portare in diminuzione le perdite fiscali maturate negli esercizi precedenti, secondo le regole dell'articolo 84 del TUIR. La perdita di un periodo d'imposta è utilizzabile senza limiti di tempo, ma in ciascun esercizio successivo può abbattere il reddito imponibile solo fino all'**80%** del suo ammontare: significa che, anche disponendo di perdite pregresse sufficienti ad azzerare interamente il reddito dell'anno, la società deve comunque assoggettare a tassazione almeno il 20% del reddito imponibile di quel periodo. Fanno eccezione le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dall'inizio dell'attività, che restano scomputabili per intero, senza il limite dell'80%, se ricorrono le condizioni previste dalla norma.

■ I DIFFERIMENTI PIÙ RECENTI

Il quadro delle deduzioni fiscali collegate alla base imponibile IRES continua a essere modificato dalle manovre di bilancio più recenti, spesso con effetto di ulteriore rinvio nel tempo. Un caso emblematico riguarda la deduzione forfetaria delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela, non ancora dedotte alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 e ripartite, secondo il piano previsto dall'articolo 16, commi 4 e 9, del D.L. 27 giugno 2015, n. 83 (convertito con la legge 6 agosto 2015, n. 132), in quote annuali dell'1% e del 3% dell'ammontare dei componenti negativi. Si tratta di una disciplina che riguarda esclusivamente banche e altri intermediari finanziari, non le imprese in generale. Le leggi di bilancio 2024 e 2025 (legge 30 dicembre 2023, n. 213, e legge 30 dicembre 2024, n. 207) avevano già rinviato l'applicazione di queste quote al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 e a quello successivo. La legge di bilancio 2026 (legge 30 dicembre 2025, n. 199) è intervenuta nuovamente sulla materia, ridisegnando il meccanismo di deduzione delle svalutazioni dei crediti di primo e secondo stadio secondo i principi contabili IFRS 9: per i pe-



riodi d'imposta dal 2026 al 2029, queste svalutazioni non saranno più deducibili per intero nell'esercizio di competenza, ma in cinque quote costanti, a partire dall'esercizio di iscrizione in bilancio. Le banche e gli intermediari finanziari interessati da questa disciplina dovrebbero verificare puntualmente, esercizio per esercizio, l'impatto del nuovo piano di deduzione sul proprio carico fiscale.

Un secondo fronte di aggiornamento riguarda il reddito agrario. Il decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 148 (decreto correttivo della riforma fiscale), in vigore dal 12 agosto 2026, ha modificato l'articolo 32 del TUIR ampliando il concetto di attività connesse a quella agricola: rientrano ora nel reddito agrario, tassato su base catastale anziché con le regole ordinarie del reddito d'impresa, anche le attività di manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento, comprese quelle svolte tramite immobili destinati alla produzione di vegetali in serre o altre strutture mobili, entro il limite del doppio della superficie agraria disponibile e a condizione che sia rispettato il criterio di prevalenza. Lo stesso decreto, con decorrenza dal 1° gennaio 2027, interviene anche sull'articolo 55 del TUIR, qualificando come produttive di reddito d'impresa, e non più agrario, le attività di allevamento e di produzione di vegetali che eccedono i limiti di tassazione catastale appena descritti: il produttore agricolo che utilizza una superficie superiore al doppio del terreno disponibile per la coltivazione di vegetali perde quindi, per la parte eccedente, il diritto alla tassazione forfetaria e deve determinare il reddito secondo la differenza tra ricavi e costi, come qualunque altra impresa.

DAL RISULTATO CIVILISTICO ALLA BASE IMPONIBILE

Il percorso descritto in questo articolo può essere riassunto in pochi passaggi, utili per orientarsi nella compilazione della dichiarazione dei redditi. Si parte dal risultato civilistico, cioè l'utile o la perdita risultante dal conto economico approvato dai soci. A questo importo si applicano le variazioni in aumento e in diminuzione previste dal TUIR, secondo il principio di derivazione rafforzata e i sette criteri generali dell'articolo 109. Dal reddito così ottenuto si sottraggono, entro il limite dell'80%, le eventuali perdite fiscali riportate dagli esercizi precedenti. Il risultato finale è la base imponibile su cui si applica l'aliquota IRES.

PASSAGGIO	RIFERIMENTO	CONTENUTO
1. Risultato civilistico	Art. 2425 c.c.	Utile o perdita da conto economico
2. Variazioni in aumento	Art. 83 e 109 TUIR	Costi indeducibili o parzialmente deducibili
3. Variazioni in diminuzione	Art. 83 e 109 TUIR	Ricavi non imponibili, costi pregressi recuperati
4. Perdite pregresse	Art. 84 TUIR	Riporto entro l'80% del reddito, senza limiti di tempo
5. Base imponibile	Art. 75 e 81 TUIR	Importo su cui si applica l'aliquota IRES

Ogni passaggio di questo schema nasconde, come si è visto, regole di dettaglio che cambiano a seconda del tipo di soggetto, del settore in cui opera e delle scelte contabili adottate. Per questo, soprattutto nelle situazioni più complesse (operazioni straordinarie, gruppi societari, soggetti IAS adopter, imprese agricole con attività connesse), è opportuno verificare caso per caso quale combinazione di regole si applica, prima di considerare definitivo il calcolo della base imponibile IRES.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (14/09/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.