

Sommario del capitolo

- 12.1 Le scritture d'integrazione: aspetti introduttivi
- 12.2 I ratei passivi e attivi
- 12.3 Le partite da liquidare
- 12.4 Gli accantonamenti a fondi oneri e rischi
- 12.5 Il Trattamento di Fine Rapporto (T.F.R.)
- 12.6 Le svalutazioni dei crediti

Le scritture d'integrazione

di Salvatore Loprevite

Come abbiamo già evidenziato nel Capitolo 11, le *scritture d'integrazione* costituiscono una delle principali categorie delle *scritture di assestamento*, cioè di quella fase delle operazioni di chiusura nella quale i valori rilevati durante il periodo amministrativo con le *scritture di esercizio* vengono "assestati" per tenere conto del principio di competenza economica, che richiede d'iscrivere in bilancio i costi e i ricavi indipendentemente dalla loro manifestazione finanziaria.

In particolare, le scritture d'integrazione sono utilizzate per rilevare in contabilità componenti positivi e negativi del reddito, di competenza dell'esercizio, che alla fine del periodo amministrativo non sono stati contabilizzati perché le operazioni non hanno ancora avuto manifestazione finanziaria oppure perché per le stesse non è stato ancora emesso il documento su cui basare la contabilizzazione di valori certi.

12.1 Le scritture d'integrazione: aspetti introduttivi

Alla fine del periodo amministrativo possiamo trovarci di fronte a operazioni che hanno determinato la maturazione di costi o ricavi di competenza dell'esercizio i quali, tuttavia, non sono stati ancora rilevati perché le operazioni non hanno avuto manifestazione finanziaria oppure perché, pur essendosi originate le relative variazioni di credito/debito, non vi è il documento su cui basare la contabilizzazione di valori certi. Queste ultime operazioni sono anche dette *partite da liquidare*.

In sostanza, quindi, con le scritture d'integrazione si rilevano alla fine del periodo amministrativo nel sistema dei valori costi e ricavi di competenza economica non ancora registrati in contabilità con le *scritture di esercizio*. La contabilizzazione di questi valori reddituali comporta il sorgere, in contrapposita, di valori finanziari attivi e passivi c.d. *presunti*. Per mezzo di tali rilevazioni, il sistema contabile è integrato con valori di competenza del reddito di esercizio: proprio da ciò discende la denominazione di *scritture d'integrazione*.

La classificazione delle scritture d'integrazione

Seguendo un'impostazione ampiamente condivisa in dottrina, le scritture d'integrazione possono suddividersi in tre categorie principali:

- ratei attivi e passivi.** In questi casi, siamo di fronte a operazioni che originano costi e ricavi che maturano in proporzione al tempo, ricadono solo in parte nell'esercizio in chiusura e avranno la loro manifestazione finanziaria nel periodo (o nei periodi) successivi. La contabilizzazione del costo originato da queste operazioni, per la parte di competenza dell'esercizio, ha quale contropartita un valore finanziario passivo presunto rilevato in *avere*, che chiamiamo *rateo passivo*; la contabilizzazione di un ricavo, invece, ha quale contropartita un valore finanziario attivo presunto rilevato in *dare*, che chiamiamo *rateo attivo*;
- partite da liquidare.** Le partite da liquidare riguardano costi e ricavi – e le correlate variazioni finanziarie – interamente di competenza economica dell'esercizio che non sono stati rilevati durante il periodo amministrativo per mancanza della liquidazione degli importi tra le parti mediante la predisposizione della relativa documentazione (fatture, estratti conto, dichiarazioni fiscali, ecc.). In questi casi, quindi, si tratta di componenti reddituali totalmente di competenza economica dell'esercizio in chiusura. Si sottolinea che le operazioni si sono perfezionate – ad esempio, in un'operazione di compravendita si è realizzato il trasferimento della proprietà del bene –, per cui è maturato un credito o un debito. La mancata liquidazione degli importi, tuttavia, rende necessario ricorrere a stime che originano valori presunti;
- accantonamenti a fondi rischi e oneri.** Con gli accantonamenti a fondi rischi e oneri si iscrivono a carico dell'esercizio, in applicazione dei principi di competenza economica e di prudenza, costi che si manifesteranno finanziariamente in futuro e di cui non si conoscono alla fine del periodo amministrativo la data di sopravvenienza e/o l'esatto ammontare. Questi costi, peraltro, a seconda dei casi possono avere esistenza certa (si è cioè sicuri del fatto che essi si manifesteranno in futuro) o solo probabile (vi è cioè soltanto un certo grado di probabilità circa la loro effettiva sopravvenienza). In queste ipotesi, se ricorrono le condizioni previste dai principi contabili, i costi sono contabilizzati come accantonamenti rilevando in contropartita valori finanziari passivi presunti denominati *fondi oneri* e *fondi rischi*.

Per le ragioni che abbiamo esposto nel Capitolo 11 includiamo tra le scritture d'integrazione anche quelle relative alle *svalutazioni dei crediti*.

Tutti i valori di cui si tratta sono *presunti*, perché sono determinati attraverso calcoli che costituiscono approssimazioni in vista della variazione finanziaria e/o della liquidazione definitiva dell'operazione che avverrà nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi).¹

Le rilevazioni riferite alle varie tipologie di scritture d'integrazione presentano gli schemi ricorrenti sintetizzati nella Tabella 12.1.

12.2 I ratei passivi e attivi

I ratei possono essere definiti come *quote di costi o di ricavi comuni a due o più esercizi che hanno già avuto maturazione economica ma la cui manifestazione finanziaria avverrà nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi)*. In particolare:

¹ Come vedremo, in alcuni casi la manifestazione finanziaria futura può concretizzarsi anche a distanza di più esercizi, come avviene nel caso dei ratei pluriennali o come può accadere nei casi dei fondi rischi e oneri.

Tabella 12.1

Integrazione di valori economici negativi			
<i>dare</i>		<i>avere</i>	
VE- (Costi presunti)	Costi per fatture da ricevere	VF- (Valori finanziari passivi presunti)	Debiti per fatture da ricevere
	Altri costi per partite da liquidare (Imposte; Oneri e commissioni bancarie; ecc.)		Debiti per partite da liquidare (Debiti per imposte; Debiti verso banche per partite da liquidare; ecc.)
	Costi per operazioni che maturano in proporzione al tempo, si accavallano fra due o più esercizi e hanno manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi)		Ratei passivi
	Accantonamenti a fondi oneri e rischi		Fondi oneri e rischi
	Trattamento di Fine Rapporto		Fondo Trattamento di Fine rapporto
	Svalutazione crediti		Fondo svalutazione crediti
Integrazione di valori economici positivi			
<i>dare</i>		<i>avere</i>	
VF+ (Valori finanziari attivi presunti)	Crediti per fatture da emettere	VE+ (Ricavi presunti)	Ricavi per fatture da ricevere
	Ratei attivi		Ricavi per operazioni che maturano in proporzione al tempo, si accavallano fra due o più esercizi e hanno manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi)

- i **ratei passivi** sono valori finanziari passivi presunti che esprimono quote di costi di competenza del periodo amministrativo relativi a operazioni con manifestazione finanziaria posticipata, che maturano in proporzione al tempo e che si accavallano fra due o più esercizi;
- i **ratei attivi** sono valori finanziari attivi presunti che esprimono quote di proventi di competenza del periodo amministrativo relativi a operazioni con manifestazione finanziaria posticipata, che maturano in proporzione al tempo e che si accavallano fra due o più esercizi.

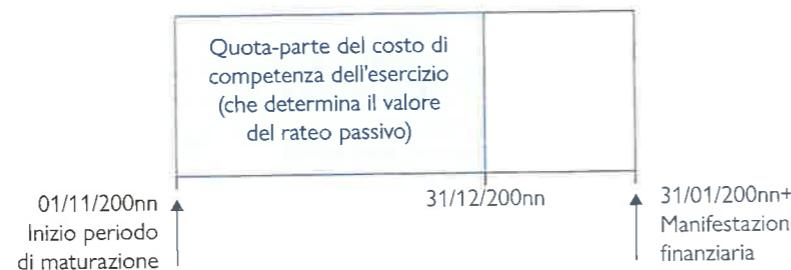
Nelle note che seguono, considerata la complessità dell'argomento, si fornisce una descrizione ragionata del fenomeno con opportuni esempi esplicativi.

Alcune operazioni di acquisto di fattori produttivi (delle specie *servizi*) danno luogo a costi che maturano in relazione al tempo e sono regolate in via posticipata, cioè alla fine del periodo di riferimento, in unica scadenza o con rate periodiche (annuali, semestrali, trimestrali, bimestrali, mensili). Si pensi ai fitti passivi dovuti per la conduzione in locazione di immobili, ai canoni di manutenzione per assistenza, agli interessi passivi dovuti per l'acquisizione del capitale di prestito, ecc.

Se l'operazione si accavalla fra due esercizi, cioè se essa inizia in un esercizio e si ha il pagamento nell'esercizio successivo, alla fine del periodo amministrativo ci troviamo di fronte a una quota-parte del relativo costo già maturata, quindi di competenza economica, che deve concorrere alla determinazione del reddito dell'esercizio cui si riferisce ma che non è stata contabilizzata perché l'operazione non ha originato la variazione finanziaria. Si rende pertanto necessario calcolare questa quota-parte del costo di competenza (Figura 12.1) e rilevarla in contabilità (VE-, ad esempio *fitti passivi, interessi passivi*,

I ratei passivi

ecc.) per mezzo di un'apposita scrittura d'integrazione nella quale si utilizza come contropartita finanziaria la voce *ratei passivi* (VF-).

Figura 12.1**ESEMPIO 12.1**

In data 31/01/200nn+1 la nostra impresa dovrà corrispondere la rata trimestrale posticipata di € 2.400,00 per il canone di locazione dell'immobile adibito a punto vendita. Poiché il pagamento del canone che sarà effettuato a gennaio dell'anno 200nn+1 si riferisce anche ai mesi di novembre e dicembre dell'anno 200nn, a fine esercizio occorre calcolare il "Rateo passivo" e contabilizzare il costo per fitti passivi di competenza dell'esercizio.

Considerato che l'importo del canone è fissato su base mensile, il calcolo del rateo deve essere effettuato in mesi, come esposto di seguito:

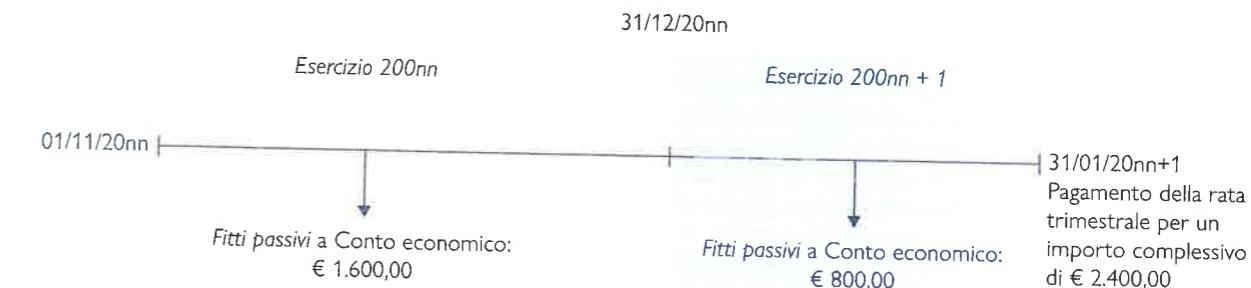
a) novembre 200nn	mesi 1
b) dicembre 200nn	mesi 1
c) gennaio 200nn+1	mesi 1
A) Totale mesi dell'operazione	3
B) Costo complessivo	2.400,00 €
C) Costo mensile (B/A)	800,00 €
D) Costo di competenza dell'esercizio 200nn [Costo mensile per mesi ricadenti nell'esercizio 200nn = C * (a+b) = 800 * 2]	1.600,00 €

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/200nn	Fitti passivi	VE-	1.600,00	
31/12/200nn	Ratei passivi	VF-		1.600,00

Come vedremo nel Capitolo 15, al momento del pagamento del canone trimestrale posticipato, nel successivo esercizio, l'impresa chiuderà il conto "Ratei passivi" e rileverà per la differenza i "Fitti passivi" per la sola parte residua di competenza. Con questa procedura,

quindi, il costo per "Fitti passivi" della rata che si accavalla fra i due esercizi viene suddiviso tra gli stessi esercizi per le rispettive quote di competenza economica (vedi Figura 12.2).

**Figura 12.2**

L'operazione potrebbe avere anche durata pluriennale (ad esempio un canone di locazione biennale posticipato). In questi casi, alla fine di ciascun esercizio interessato dal periodo di maturazione si contabilizza la quota di costo di competenza utilizzando come contropartita finanziaria il conto "Ratei passivi", che quindi avrà una formazione stratificata pluriennale. Nel periodo finale in cui l'operazione originerà la variazione finanziaria, il conto "Ratei passivi" sarà chiuso con la stessa logica esposta nelle note precedenti.

Le scritture di chiusura dei conti accessi ai ratei attivi e passivi saranno esaminate nel Capitolo 15.

**I ratei attivi**

Quanto abbiamo detto per i ratei passivi vale, mutando i termini del ragionamento, per i ratei attivi. Questi ultimi, quindi, si rilevano in relazione a operazioni che originano provventi che maturano in relazione al tempo, si accavallano fra due o più esercizi e sono riscossi con rate periodiche posticipate. In questi casi, occorre integrare il sistema dei valori con la rilevazione della quota-parte del provento di competenza dell'esercizio (VE+), utilizzando come contropartita un valore finanziario attivo presunto (Rateo attivo, VF+).

ESEMPIO 12.2

Un caso di rilevazione di ratei attivi può essere proposto riconsiderando nella prospettiva del locatore l'operazione esposta nell'Esempio 12.1.

In data 31/01/200nn+1 il locatore incassa la rata trimestrale posticipata di € 2.400,00 per il canone dell'immobile concesso in locazione. In questo caso, poiché la riscossione del canone a gennaio dell'anno 200nn+1 si riferisce anche ai mesi di novembre e dicembre dell'anno 200nn, a fine esercizio si calcola il "Rateo attivo" e si contabilizza il provento di competenza dell'esercizio. Il calcolo, chiaramente, sarà analogo a quello esposto nell'Esempio 12.1.

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/200nn	Ratei attivi	VF+	1.600,00	
31/12/200nn	Fitti attivi	VE+		1.600,00

Per quanto riguarda la rappresentazione in bilancio, i ratei attivi devono essere iscritti nella macro-classe D) dell'attivo dello stato patrimoniale e i ratei passivi nella macro-classe E)



del passivo dello stato patrimoniale. Le due macro-classi assumono la stessa denominazione (“Ratei e risconti”).



Il criterio del tempo fisico e il criterio del tempo economico

Come abbiamo visto negli esempi precedenti, il calcolo del valore dei ratei è determinato in proporzione al tempo, secondo un criterio di valutazione c.d. di *competenza temporale* che si ricollega al legame che questi valori presentano con il decorrere del tempo.

È opportuno precisare che la valutazione temporale può fondarsi su due approcci differenti, noti come **criterio del tempo fisico** e **criterio del tempo economico**.

Nel primo caso, che è anche il più diffuso, il calcolo è effettuato in misura direttamente proporzionale al tempo, cioè attribuendo a ciascuna unità di tempo lo stesso peso specifico ai fini del calcolo. Questo criterio, detto del *tempo fisico*, è quello applicato negli esempi che abbiamo presentato nelle note precedenti, nei quali ciascuna unità di tempo incide nella stessa misura ai fini del calcolo. Nell'esempio, poiché il canone di locazione risultava stabilito su base mensile (cioè, il canone per un mese è indipendente dal numero dei giorni che compongono il mese stesso), il calcolo è stato condotto in mesi. Quando la base di calcolo non è mensile, come avviene ad esempio per gli interessi, l'unità di tempo da utilizzare ai fini del calcolo è quella giornaliera.

L'applicazione del criterio del tempo fisico è corretta nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute abbiano un contenuto economico costante nel tempo.

In talune circostanze, la determinazione del valore dei ratei può avvenire con un criterio diverso, che attribuisce alle unità di tempo pesi specifici differenti. È questo il **criterio del tempo economico**.

Il principio contabile OIC 18 (*Ratei e risconti*) chiarisce che «il criterio del tempo fisico appare inadeguato nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano contenuto economico costante nel tempo. Infatti, senza una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire una corretta ripartizione della componente di reddito (sia essa positiva o negativa) da iscrivere per competenza, l'applicazione del criterio del tempo fisico potrebbe ledere il principio della correlazione costi e ricavi e dunque la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società. È pertanto necessario adottare il criterio del tempo economico nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al solo decorrere del tempo. Il concetto di tempo economico riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo, costituenti l'elemento essenziale per la ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio. L'utilizzo del criterio del tempo economico può riferirsi a limitati fatti gestionali: ad esempio, un contratto di locazione di un immobile che viene utilizzato per una parte dell'anno (come nell'ipotesi di un'attività alberghiera stagionale) e il relativo pagamento del canone copre un periodo annuale a cavallo di due esercizi».

Le considerazioni appena esposte sui criteri di valutazione sono integralmente applicabili anche ai risconti, di cui parleremo nel capitolo successivo. Al pari dei ratei, infatti, anche i risconti si calcolano secondo criteri di competenza temporale.

12.3 Le partite da liquidare

12.3.1 Costi per fatture da ricevere e ricavi per fatture da emettere

A fine esercizio vi possono essere operazioni che sono state realizzate entro la chiusura del periodo amministrativo – ad esempio, compravendite di beni con riferimento alle quali si è perfezionato il trasferimento della proprietà oppure servizi per i quali è stata completata l'esecuzione della prestazione – ma per le quali non è stata ancora ricevuta (acquisti) o emessa (vendite) la relativa fattura.

Tali operazioni, in ossequio al principio di competenza economica, devono essere tenute in considerazione ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio. Benché gli importi non siano stati ancora determinati mediante l'emissione della fattura da parte del venditore, infatti, l'operazione è rilevante per la contabilità di entrambi i soggetti coinvolti:

- ⦿ l'impresa acquirente ha sostenuto il costo ed è sorto il relativo debito nei confronti del fornitore. Anche se gli importi possono essere soltanto presunti alla fine del periodo amministrativo, il bilancio relativo all'esercizio in cui si è realizzata l'operazione deve rappresentare il costo di competenza nel conto economico, ai fini della sua partecipazione alla determinazione del risultato reddituale, e il debito nei confronti del fornitore tra le passività di stato patrimoniale;
- ⦿ l'impresa venditrice, da parte sua, ha ottenuto il ricavo ed è sorto il relativo credito nei confronti del cliente. Anche il bilancio di questa impresa, relativo all'esercizio in cui si è realizzata l'operazione, deve esporre il ricavo (conto economico) e il credito (stato patrimoniale).

Entrambe le parti, quindi, devono contabilizzare l'operazione entro il termine del periodo amministrativo, pur in assenza dell'emissione/ricevimento della fattura.

ESEMPIO 12.3

In data 30/12/20nn l'impresa Alfa vende all'impresa Beta, con consegna dei beni presso il magazzino del compratore in pari data, merci per € 10.000,00 + I.V.A. 22%. La fattura verrà emessa nel mese di gennaio dell'anno successivo.



Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Crediti v/clienti per fatture da emettere	VF+	12.200,00	
31/12/20nn	Ricavi per fatture da emettere	VE+		10.000,00
31/12/20nn	I.V.A. ns. debito	VF-		2.200,00

ESEMPIO 12.4

In data 30/12/20nn l'impresa Beta riceve in consegna le merci acquistate dal fornitore Alfa. La vendita è concordata per l'importo di € 10.000,00 + I.V.A. 22%. A fine esercizio la fattura non è stata ancora emessa dal fornitore.



Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Merci c/acquisti per fatture da ricevere	VE-	10.000,00	
31/12/20nn	Debiti per fatture da ricevere	VF-		10.000,00

Come si vede dai due esempi, l'impresa che ha realizzato l'operazione di vendita considera l'I.V.A., che quindi concorrerà a debito nella liquidazione dell'imposta di periodo. Ciò perché la normativa fiscale richiede di tenere conto nelle liquidazioni periodiche di tutte le operazioni effettuate, quindi anche di quelle non fatturate. Al contrario, l'acquirente non

tiene conto dell'imposta a credito sull'operazione, perché la normativa I.V.A. consente di portare in detrazione l'imposta nella liquidazione periodica soltanto con la registrazione della fattura di acquisto.



Nell'anno successivo, nel momento in cui emetterà la fattura, il venditore non dovrà rilevare ricavi di vendita, che sono già stati contabilizzati nell'anno precedente, ma dovrà chiudere il credito iscritto nel conto "Crediti vi/clienti per fatture da emettere". L'impresa acquirente dovrà contabilizzare la fattura tenendo conto dell'I.V.A. Non rileverà nuovamente il costo dell'operazione (che è già stato contabilizzato nell'anno precedente), ma dovrà chiudere il debito iscritto nel conto "Debiti per fatture da ricevere". Le scritture di chiusura dei conti accesi ai crediti per fatture da emettere e ai debiti per fatture da ricevere saranno esaminate nel Capitolo 15.

12.3.2 Le imposte correnti

La liquidazione delle imposte correnti relative al periodo amministrativo avviene con la predisposizione della dichiarazione dei redditi (Modello UNICO), che si effettua nell'anno successivo dopo l'approvazione del bilancio di esercizio. Nel conto economico, tuttavia, occorre indicare le imposte di competenza del periodo amministrativo. Anche in questo caso, quindi, siamo di fronte a scritture d'integrazione con cui si effettua la contabilizzazione di costi per *partite da liquidare*.

I redditi d'impresa sono soggetti a tassazione secondo le regole previste dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.).

Il pagamento dell'imposta sui *redditi d'impresa* è dovuto da tutti i soggetti passivi d'imposta che producono tale tipologia di reddito, siano essi persone fisiche o società.

La tassazione del reddito d'impresa prodotto dalle persone fisiche e dalle società di persone grava rispettivamente sull'imprenditore individuale e sui soci (c.d. *principio di trasparenza*), per cui in questi due casi il bilancio dell'impresa non esporrà costi per imposte sul reddito.

La tassazione del reddito d'impresa prodotto dalle società di capitali, invece, grava sulle stesse società, che sono soggette all'imposta sul reddito denominata IRES (Imposta sul Reddito delle Società), un'imposta diretta che si applica in misura proporzionale sul reddito (c.d. *Reddito Imponibile*) determinato secondo le regole del T.U.I.R.

Nel nostro ordinamento, tutte le società – così come gli imprenditori individuali – sono soggetti al pagamento di una seconda imposta diretta e proporzionale, che si applica su una diversa base imponibile denominata "*Valore della produzione netta*".³

A differenza di quanto avviene per l'IRES, il pagamento dell'IRAP grava direttamente sulle società, indipendentemente dal fatto che esse siano società di persone o di capitali.

Alla luce di quanto sopra sinteticamente esposto, e limitandoci all'osservazione delle sole società, abbiamo pertanto la seguente situazione:

L'IRES

L'IRAP

³ La base imponibile IRAP è calcolata secondo complesse regole fiscali che non possono essere esaminate in questa sede. Sul punto ci limitiamo a dire che essa si determina sottraendo dal "Valore della produzione" i "Costi della produzione", per come risultano esposti nel conto economico dell'esercizio. Nei "Costi della produzione" portati a riduzione del "Valore della produzione" ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, tuttavia, non si considerano: i costi del personale (salari, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili); le svalutazioni delle immobilizzazioni e le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante; gli accantonamenti per rischi. Gli ammortamenti hanno differenti regole di deducibilità in relazione alla forma societaria e al regime contabile adottato dall'impresa (tra quelli previsti dalla normativa fiscale).

- **società di capitali.** Sono soggetti passivi IRES e IRAP;
- **società di persone.** Sono soggetti passivi IRAP.⁴

Il bilancio delle società deve accogliere nel conto economico i costi per le imposte dovute, che vanno opportunamente contabilizzati.

Nelle note che eseguono ci riferiremo alle società di capitali considerando entrambe le imposte di cui stiamo parlando (IRES e IRAP).⁴



Reddito imponibile e risultato di bilancio

La base imponibile per il calcolo dell'IRES è costituita dal cosiddetto *reddito imponibile* (RI), che si calcola in dichiarazione dei redditi applicando le regole previste dal T.U.I.R. La dichiarazione dei redditi è predisposta dopo la chiusura dell'esercizio e l'approvazione del bilancio, normalmente nel periodo maggio/luglio.

Il Reddito Imponibile non coincide con il risultato reddituale determinato nel bilancio di esercizio applicando le norme del Codice Civile e dei principi contabili, perché le regole fissate dalla normativa contabile (Codice Civile e principi contabili) divergono dalle regole fissate dalla normativa fiscale (T.U.I.R.). Inevitabilmente, tuttavia, sul piano generale si ha una relazione tra reddito di bilancio e reddito imponibile, se non altro per il fatto che entrambe queste grandezze, seppur determinate con regole e logiche differenti, vogliono esprimere il risultato ottenuto dall'impresa nel periodo amministrativo per effetto dello svolgimento della combinazione aziendale.

Il delicato rapporto tra reddito imponibile e reddito di bilancio può essere impostato con logiche differenti.

Da un lato vi è la cosiddetta logica del *doppio binario*, in base alla quale non vi è alcuna dipendenza del reddito imponibile dal reddito di bilancio: il reddito imponibile è determinato sulla base di una "contabilità fiscale", distinta e autonoma rispetto a quella civistica, per cui il reddito di bilancio risulta totalmente estraneo ai fini della determinazione del reddito imponibile, quindi senza neppure costituire una base di partenza ai fini del calcolo di quest'ultimo. Con l'espressione doppio binario, in effetti, si vuole proprio rappresentare l'idea di due grandezze che corrono lungo due binari distinti, che mai si incontrano e si influenzano.

Con altra logica, che è quella tipica dell'ordinamento italiano, la relazione di carattere generale tra le due grandezze trova un riscontro concreto nel fatto che una costituisce la base per il calcolo dell'altra, con un rapporto di dipendenza. In particolare, è il risultato di bilancio a costituire la base per la determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali.⁵ In tal senso, l'articolo 83 del T.U.I.R. dispone che «il reddito complessivo è determinato portando 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...»

L'IRAP è dovuta anche dalle imprese individuali ed è determinata in apposita sezione della dichiarazione dei redditi dell'imprenditore. Nella contabilità delle imprese individuali, quindi, si procede alla contabilizzazione dell'IRAP (pagamenti in acconto e saldo). L'imposta pagata dall'imprenditore sul reddito d'impresa viene determinata, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), sulla somma di tutti i redditi prodotti (redditi d'impresa, redditi fondiari, redditi di lavoro dipendente, redditi di capitale, redditi diversi) dall'imprenditore. È dovuta da quest'ultimo, per cui non viene rilevata nella Contabilità Generale dell'impresa individuale. L'imprenditore, tuttavia, potrebbe prelevare le disponibilità monetarie per il pagamento dell'IRPEF dalla cassa o dai conti correnti bancari intestati all'impresa. In tali casi, i prelevamenti devono essere contabilizzati utilizzando conti di patrimonio netto, quali ad esempio "Titolare e prelevamenti" o "Spese extra-gestione".

Quanto detto sull'IRAP, chiaramente, vale anche per le società di persone, per le quali andranno opportunamente tenute in considerazione le peculiarità in materia di struttura e schemi del bilancio. La questione è stata trattata anche nel Capitolo 11, nella parte in cui abbiamo affrontato il tema delle relazioni tra valutazioni aziendali, civistiche e fiscali. In quella sede abbiamo chiarito che il rapporto di dipendenza di cui stiamo parlando, presente nel nostro ordinamento, è anche definito di "derivazione rafforzata".