

Dipartimento di Impresa e management

*Cattedra di Revisione,
Deontologia e Tecnica Professionale*

L'Evoluzione delle Interferenze Fiscali nella Formazione del Bilancio d'esercizio

RELATORE

Prof. Alessandro Mechelli

CANDIDATO

Daniele Galasso

Matr. 165951

ANNO ACCADEMICO 2012/2013

INDICE

Introduzione	6
Capitolo I: Le origini delle Interferenze Fiscali	
1 Premessa	8
2 Le finalità della disciplina civilistica e fiscale	8
3 Le origini	10
3.1 La Riforma fiscale del 1973	11
3.2 Il TUIR del 1986	14
4 La “dipendenza rovesciata	15
5 Conclusione	17
Capitolo II: Il superamento delle Interferenze Fiscali	
1 La IV Direttiva CEE	19
2 L’appendice fiscale	21
2.1 La legge delega per il recepimento della IV Direttiva	21
2.2 Il D. Lgs. 12/1991	22
2.3 I limiti dell’appendice fiscale	24
3 Il comma secondo dell’art. 2426 del Codice civile	25
3.1 Il disegno di legge per l’adeguamento della disciplina tributaria del reddito d’impresa alle disposizioni contenute nei D. Lgs. 127/1991 e 87/1992	26
3.2 La Riforma del reddito d’impresa	26
4 La Riforma del diritto societario	27

4.1	La Commissione Mirone	27
4.2	La legge delega per la Riforma del diritto societario	28
4.3	L'attuazione della delega	30
4.4	La Commissione Gallo	30
5	La Riforma del sistema fiscale	31
5.1	La legge delega per la Riforma del sistema fiscale	32
5.2	Il recepimento della delega	32
5.3	la parzialità del doppio binario introdotto dalla Riforma fiscale	33
5.4	La natura delle disposizioni oggetto delle deduzioni extracontabili	35
5.5	I componenti negativi di reddito deducibili in via extracontabile	36
5.6	I vincoli sulle riserve	40
5.7	Il Quadro EC	41

Capitolo III: L'abbandono del "doppio binario parziale"

1	L'introduzione dei Principi contabili internazionali	43
1.1	I Principi IAS in Italia	44
1.2	Il regime della neutralità	45
1.3	La Commissione Biasco	46
2	La scarsa trasparenza dell'imposizione sulle imprese	50
3	L'errata applicazione della disciplina del 2003	51
4	La riduzione del gettito	53

5	L'abrogazione delle deduzioni extracontabili	54
5.1	La Finanziaria 2008	54
5.2	Gli effetti dell'abrogazione delle deduzioni extracontabili sulla fiscalità differita	56
5.3	L'imposta sostitutiva sul riallineamento dei valori	56
5.4	Vantaggi e svantaggi dell'affrancamento	58
5.5	Il D.M. 3 marzo 2008	58
5.6	Il reversal	60
5.7	Gli effetti dell'affrancamento delle eccedenze sulla fiscalità differita	60
5.8	Il potere dell'Amministrazione finanziaria	60
	Osservazioni conclusive	62
	Bibliografia	65
	Ringraziamenti	68

INTRODUZIONE

L'oggetto di studio del presente elaborato è il fenomeno delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio. In particolare, con questo lavoro si vuole studiare l'evoluzione temporale di tale problema.

La materia è di notevole interesse in quanto, a causa della particolare impostazione adottata dal Legislatore nazionale, l'interesse degli *stakeholders* e dell'Amministrazione finanziaria sono legati in maniera inscindibile e in modo che l'intervento a favore di una parte va a discapito dell'altra.

La causa delle interferenze fiscali va ricercata, come abbiamo accennato in precedenza, nella soluzione adottata dal Legislatore nazionale, il quale per determinare il reddito imponibile ha previsto il ricorso al risultato d'esercizio espresso dal conto economico.

Questo comporta l'esigenza di contemperare, da un lato l'esigenza che il bilancio d'esercizio dia una rappresentazione veritiera e corretta ("*true and fair view*") della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa e dall'altro che il gettito derivante dall'imposizione societaria non subisca una riduzione a causa di manovre elusive dei contribuenti.

Le finalità informative del bilancio d'esercizio, però, contrastano con la necessità di avere una base imponibile che non sia il frutto di scelte discrezionali dei soggetti addetti alla dichiarazione dei redditi.

Per questi motivi la materia è stata caratterizzata da numerosi interventi che hanno cercato di trovare un punto d'equilibrio. Questo equilibrio, però, non è fisso, infatti, cambia nel tempo adattandosi ai mutamenti del sistema economico, come ad esempio l'introduzione dei Principi contabili internazionali.

Il testo si divide in tre capitoli, ognuno dei quali cerca di descrivere, con gli opportuni riferimenti normativi, le fasi che hanno caratterizzato la problematica delle interferenze fiscali.

In particolare, il primo capitolo, dopo aver definito le finalità della disciplina civilistica e fiscale, si concentra sul sistema della “dipendenza rovesciata”. Quest’ultimo si caratterizza per il fatto che la disciplina fiscale prevale sulla disciplina civilistica, a causa della mancanza di una normativa e una prassi di riferimento.

Il secondo capitolo, invece, tratta del “superamento delle interferenze fiscali”. Nello specifico, la prima parte riguarda il recepimento della IV Direttiva CEE, che ha comportato l’introduzione dell’appendice fiscale, la seconda parte descrive l’intervento legislativo del 1994,¹ che ha introdotto il secondo comma dell’art. 2426 del Codice civile, mentre, l’ultima parte espone il contenuto delle due riforme del 2003, la Riforma del diritto societario e la Riforma fiscale.²

Infine, l’ultimo capitolo si occupa dell’abbandono del “doppio binario parziale”. Infatti, l’introduzione dei principi contabili internazionali, la complessità del sistema fiscale e la riduzione del gettito, convinsero il Legislatore ad intervenire. Quest’ultimo, con la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), modificò il sistema introdotto con la Riforma fiscale del 2003, in particolare, con tale disposizione eliminò le deduzioni extracontabili.

In conclusione, si precisa che la problematica delle interferenze fiscali è stata affrontata considerando esclusivamente l’imposizione societaria, nello specifico l’imposta sul reddito delle società (oggi IRES).

¹ D.L. 29 giugno 1994, n. 416, convertito con la L. 8 agosto 1994, n. 503.

² La Riforma del diritto societario è stata attuata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, mentre la Riforma fiscale è stata realizzata con il D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

CAPITOLO I

Le origini delle Interferenze Fiscali

I.1 Premessa

Il problema delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio consiste nella presenza in tale bilancio di voci prive di qualsiasi giustificazione economico-aziendale, ma iscritte al solo scopo di abbattere la base imponibile sulla quale sono calcolate le imposte.

Il problema deriva da una particolare impostazione della disciplina fiscale italiana del reddito d'impresa, che ai fini della deducibilità dei componenti negativi di reddito richiede la loro imputazione al conto economico.

Questa situazione comporta il venir meno del fine ultimo del bilancio d'esercizio, che è quello di soddisfare le esigenze informative dei soggetti interni ed esterni all'impresa riguardo alla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della stessa. Infatti, in questo contesto, per beneficiare delle agevolazioni concesse dal fisco, occorre inquinare il bilancio con voci che hanno rilievo esclusivamente dal punto di vista fiscale.

I.2 Le finalità della disciplina civilistica e fiscale

Il bilancio d'esercizio, come già accennato in precedenza, rappresenta il principale veicolo d'informazione esterna dell'impresa riguardo alla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

I soggetti esterni interessati alle suddette notizie sono i soci, i creditori, i finanziatori, i potenziali investitori e tutti quelli che hanno necessità d'informarsi sull'andamento dell'impresa. Fra questi soggetti un posto particolarmente importante è occupato dal Fisco. Quest'ultimo, infatti, è interessato a conoscere il risultato

d'esercizio, il quale costituisce il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile.³

Il fisco, quindi, è interessato ai modi attraverso i quali si giunge alla formazione del bilancio, tuttavia, le regole previste dalle due discipline sono completamente diverse. Infatti, il principio ispiratore del Legislatore civilistico, riguardo alle stime, è quello della prudenza, in base al quale si tende a imputare i componenti negativi, anche se solo presunti, e mai quelli positivi, se non effettivamente realizzati. Invece, il Legislatore fiscale considera deducibili solo i componenti negativi che rispondono a determinate caratteristiche,⁴ mentre, sono accolti integralmente tutti i componenti positivi.

Le finalità del Legislatore civilistico sono, infatti, quelle di tutelare i terzi, soprattutto i soci e i creditori, riguardo alla conservazione del capitale. Il Legislatore fiscale, invece, vuole: evitare che l'impresa porti a termine politiche di bilancio scorrette, al solo scopo di ridurre l'imposta e incentivare determinati comportamenti.

Date le finalità, emerge chiaramente l'impossibilità di soddisfare le diverse esigenze attraverso l'elaborazione di un unico documento, costituito dal bilancio d'esercizio. In altre parole, quest'ultimo non può essere elaborato rispettando contemporaneamente le due differenti discipline.

Il Legislatore fiscale accetta questa situazione, poiché il reddito risultante dal bilancio d'esercizio costituisce il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile.⁵

Da quanto esposto, si può affermare che la normativa civilistica e quella fiscale perseguono finalità differenti, per questo valutano con criteri diversi i componenti negativi e positivi di reddito, per determinare rispettivamente il reddito distribuibile e il reddito imponibile.

³ Il reddito imponibile costituisce la base su cui si applicano le aliquote fiscali, che permettono di determinare il costo e il debito fiscale di periodo.

⁴ Art. 109, D.P.R. 917/1986, aggiornato.

⁵ Art. 83, D.P.R. 917/1986, aggiornato.

Inoltre, finalità differenti richiedono documenti diversi: il bilancio per il Legislatore civilistico, il modello di dichiarazione dei redditi per quello fiscale.

Nel corso degli anni, però, non si è rispettata questa divisione, infatti, si è permesso al Fisco di interferire con le valutazioni valide a fini civilistici.

I.3 Le origini

Il collegamento tra risultato civilistico e fiscale è stato sempre presente nel nostro ordinamento e, proprio questo legame, può essere considerato la causa principale delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio. Infatti, già nel 1877 il R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, stabiliva che per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio il reddito imponibile era quello desumibile dal bilancio o dal rendiconto.

Inoltre, questo legame fu ribadito dal D.P.R. 05 luglio 1951, n. 573, e dal Testo Unico del 1958,⁶ i quali affermavano che la dichiarazione dei redditi doveva essere accompagnata dal bilancio.⁷

La riforma fiscale del 1973⁸ si mantenne sulla stessa linea, infatti, il testo da essa prodotto prevedeva che gli imprenditori commerciali dovevano accompagnare la dichiarazione dei redditi con il bilancio, inteso come stato patrimoniale, e il conto dei profitti e delle perdite.

Infine, il TUIR del 1986⁹ stabiliva che il reddito d'impresa doveva essere determinato apportando al risultato del conto economico¹⁰ le variazioni in aumento o

⁶ D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645

⁷ Il D.P.R. n. 573/1951 sanciva che la dichiarazione dei redditi doveva essere accompagnata dal bilancio o dal rendiconto, mentre il D.P.R. n. 645/1958 richiedeva il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite.

⁸ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597

⁹ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

¹⁰ Prima del recepimento della IV Direttiva il conto economico era denominato conto dei profitti e delle perdite.

in diminuzione derivanti dall'applicazione di tale testo. Questo principio, cioè la dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico, è stato ripreso anche dal TUIR del 2003,¹¹ in particolare l'articolo 83 afferma che *“Il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni”*.

I.3.1 La Riforma fiscale del 1973¹²

Gli anni '70 si aprirono con l'esigenza di riformare il sistema tributario in chiave moderna, infatti, le modifiche subite da quest'ultimo, in questo periodo, rimasero immutate fino agli anni '90.

La delega al Governo fu il frutto, principalmente, del lavoro della Commissione per lo studio della riforma fiscale istituita nel 1962 dal Ministro delle Finanze Trabucchi. Quest'ultima era gestita, di fatto, dal vicepresidente Cosciani e, tra i vari esperti, vi era anche Bruno Visentini, da cui la riforma prese il nome.

La Commissione aveva l'obiettivo di elaborare un sistema tributario moderno, con l'introduzione di un'imposta unica, personale e progressiva sul reddito delle persone fisiche e di elaborare una nuova imposta sulle società più razionale di quella vigente.

Al termine di un percorso travagliato, con la L. 09 ottobre 1971, n. 825, il Parlamento fornì al Governo la delega per realizzare tale riforma.

La legge delega sulla riforma tributaria n. 825/1971, riguardo alla determinazione del reddito imponibile, aveva espresso un criterio direttivo molto chiaro:

- *“determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio d'impresе commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello*

¹¹ D. Lgs. 12 dicembre 2003, n.344

¹² Riforma Visentini

calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo".¹³

Tale norma aveva trovato anche un supporto strumentale:

- *"accertamento in base alla contabilità", rafforzamento delle "inerenti garanzie", divieto di "provare circostanze omesse nella contabilità o in contrasto con le risultanze della stessa", rilevanza della contabilità regolarmente tenuta ai fini della prova;*

- *Delega al Governo di stabilire "esattamente le scritture contabili obbligatorie delle società e delle imprese, con l'eventuale predeterminazione di piani contabili e di schemi di bilancio, nonché le scritture occorrenti per la contabilità semplificata delle imprese minori".*¹⁴

È evidente che il Legislatore delegante intendeva affermare, nella determinazione del reddito imponibile, la dipendenza dei criteri tributari da quelli civilistici, ma, essendosi reso conto che in quel periodo mancava una prassi contabile di riferimento e, soprattutto, una legislazione che regolasse il bilancio d'esercizio, aveva ritenuto di delegare il Governo:

- *A elaborare una disciplina diretta a definire la base imponibile dal reddito d'impresa, adeguandosi al principio di competenza economica;*

- *E al tempo stesso, a identificare le scritture contabili che di volta in volta avrebbero dovuto tenere le imprese e addirittura a predisporre piani dei conti e schemi di bilancio.*

Il decreto delegato,¹⁵ in attuazione della delega, stabilì che *"il reddito d'impresa è costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo d'imposta, determinati in base alle*

¹³ Art. 2, n.16, L. n. 825/1971

¹⁴ Art. 10, n. 4, L. n. 825/1971

¹⁵ D.P.R. n. 597/1973

*risultanze del conto dei profitti e delle perdite, con le variazioni derivanti dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni”.*¹⁶

Le disposizioni della legge delega, però, non furono pienamente rispettate, dato che la competenza da “*economica*” era diventata, come l’ha definita la Cassazione, “*temporale*”, e perché le “*successive disposizioni*” interessavano, quasi, tutti i componenti negativi e positivi del reddito d’impresa ed avevano per oggetto definizioni, quantificazioni, periodo d’imposta in cui dovevano aver rilievo, eccetera. In altre parole, si trattava di un corpo di norme completo, tale da essere considerato valido non tanto e solo in sede tributaria, ma, anche in quella civilistica.

Questa impostazione causò un pesante inquinamento delle poste contabili, che resero il bilancio d’esercizio poco affidabile. In quel periodo, ad esempio, non era infrequente leggere nella relazione degli amministratori che gli ammortamenti erano stati computati in conformità al decreto del Ministero delle Finanze,¹⁷ che si era tenuto conto degli ammortamenti anticipati o che le perdite su crediti e il fondo rischi erano stati determinati nel rispetto delle norme fiscali.

La reazione, però, non si fece attendere, infatti, la dottrina reagì chiedendo il rispetto dei principi della chiarezza e della precisione, contenuti nel Codice civile, la scienza economica elaborò i primi standard nazionali e la giurisprudenza dichiarò nulli tutti i bilanci recanti nei conti economici deduzioni di costi fiscalmente inattaccabili, ma civilisticamente vietati.¹⁸ In seguito, però, la giurisprudenza ha ammesso la liceità civilistica delle interferenze fiscali a condizione che nella relazione o nel bilancio fosse rispettato, almeno, il principio della chiarezza.¹⁹

¹⁶ Art. 52, D.P.R. n. 597/1973

¹⁷ In passato il Ministero delle Finanze stabiliva, con proprio decreto, le aliquote massime ammesse in deduzione nella determinazione del reddito imponibile.

¹⁸ Secondo la sentenza del Tribunale di Milano del 13/04/1978, infatti, l’iscrizione in bilancio di un costo per ottenere il solo differimento d’imposta configurava un’ipotesi di nullità dello stesso, per violazione dei principi di verità, chiarezza e precisione.

¹⁹ L’ammissione delle interferenze fiscali nel bilancio d’esercizio è avvenuta con la sentenza del Tribunale di Milano del 12/01/1984, confermata dalla sentenza della Cassazione, Sezione I, n. 1699/1985. Quest’ultima sentenza, però, ha per oggetto gli ammortamenti anticipati, ma nonostante

I.3.2 Il TUIR del 1986²⁰

Il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917/1986, aveva, come il D.P.R. n. 597/1973, predicato molto bene. Infatti, la Relazione di accompagnamento al decreto affermava che *“la struttura espositiva delle disposizioni contenute negli articoli successivi al 52 (da 53 a 77), che stabiliscono i criteri delle variazioni da apportare al risultato del conto economico con riferimento ai componenti negativi e positivi considerati negli articoli stessi, ha la finalità di rendere chiaro che queste disposizioni non sono intese a disciplinare la formazione del conto dei profitti e delle perdite e le relative valutazioni, invadendo la sfera di competenza della legge civile e dei principi contabili, bensì a disciplinare la ‘lettura’ ai fini della determinazione del reddito imponibile, e cioè a stabilire se, a quali condizioni e in quali limiti minimi o massimi, i componenti dell’utile d’esercizio presi in considerazione giuocano il ruolo di componenti del reddito imponibile”*.²¹

In realtà il Legislatore, ancora una volta, dopo aver ribadito il principio di dipendenza del reddito imponibile da quello determinato secondo le regole contabili contenute nel Codice civile, confermava l’orientamento adottato in passato. Infatti, all’atto pratico la disciplina fiscale continuava a prevalere su quella civilistica.

In particolare, dopo aver affermato, all’art. 52 del D.P.R. 917/1986, il principio di dipendenza, considerava o, meglio, riconsiderava tutti i componenti negativi e positivi di reddito. Questo indusse non solo i contabili a confezionare bilanci d’esercizio basati su criteri tributari, ma anche autorevoli interpreti della normativa ad affermare che le norme civilistiche sul bilancio dovevano essere integrate con la disciplina fiscale.

Si può dire che il Legislatore tributario, in presenza di una prassi contabile ancora poco diffusa e in assenza di un’adeguata normativa civilistica, si era visto costretto (per consentire un’oggettiva determinazione del reddito imponibile) a

ciò, le conclusioni cui la sentenza giunge sono state estese a tutti i casi di deviazione dei bilanci dai principi civilistici per motivi di natura fiscale.

²⁰ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

²¹ Relazione di accompagnamento al D.P.R. n. 917/1986

fissare una serie di regole che di certo non sarebbero state necessarie ove la prassi contabile fosse stata consolidata o ci fosse stata una disciplina civilistica. In tal modo, invece, la disciplina fiscale si affermò anche in campo civilistico: oltre le sue stesse intenzioni.

I.4 La “dipendenza rovesciata”

In termini generali, la relazione tra risultato d’esercizio e reddito imponibile può configurarsi:

- Assumendo che il reddito imponibile sia pari al risultato d’esercizio, in tal caso si parla di *dipendenza totale* della norma fiscale da quella civilistica;
- Considerando il risultato derivante dal bilancio d’esercizio come mera base di partenza per la quantificazione del reddito imponibile, predisponendo un complesso di norme di matrice tributaria volte a rettificare, in aumento o in diminuzione, il dato civilistico in sede di dichiarazione fiscale (*dipendenza parziale*);
- Stabilendo una rigorosa autonomia tra i due documenti e sancendo un corpo normativo che regoli nel dettaglio il procedimento di quantificazione della base imponibile (*ipotesi dell’autonomia*);
- Stabilendo all’interno dell’ambito fiscale norme che inducano il contribuente, nella redazione del bilancio d’esercizio (“*dipendenza rovesciata*”).

In Italia, il modello dell’autonomia fu adottato, esclusivamente, per le imprese minori, mentre, in tutti gli altri casi fu adottato il criterio della dipendenza parziale.

Infatti, il D.P.R. 597/1973 all’art. 72,²² aveva previsto il ricorso al modello dell’autonomia per le imprese minori, invece, in tutti gli altri casi aveva previsto il

²² “Nei confronti delle imprese che secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sono ammesse alla tenuta della contabilità semplificata e non hanno optato per il regime normale il reddito d’impresa è costituito dalla differenza tra l’ammontare complessivo dei ricavi, delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive e l’ammontare complessivo dei seguenti costi:

- 1) costo dei beni impiegati nella produzione o nell’acquisto dei beni ceduti e dei servizi prestati, di cui all’art. 53;
- 2) costo dei beni di cui agli artt. 68 e 69 di costo unitario non superiore ad un milione di lire;

ricorso al criterio della dipendenza parziale.²³ Stesso discorso vale per il TUIR introdotto dal D.P.R. 917/1986, che dettava, rispettivamente, all'art. 79²⁴ la disciplina speciale e all'art. 52²⁵ quella generale.

Peraltro, nel D.P.R. 597/1973 e, soprattutto, in quello del 1986 il principio di dipendenza fu, oltre che riconosciuto, anche sviluppato e, in qualche modo, “rovesciato”.

Infatti, l'art. 74, comma 3, D.P.R. 597/1973 stabiliva che i costi e gli oneri non erano ammessi in deduzione se non imputati al conto dei profitti e delle perdite

-
- 3) quote di ammortamento dei beni di cui agli artt. 68 e 69 di costo unitario superiore ad un milione di lire;
 - 4) spese per le retribuzioni al personale dipendente;
 - 5) compensi e altre somme corrisposti a terzi e assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o di acconto;
 - 6) canoni di locazione;
 - 7) interessi passivi;
 - 8) premi di assicurazione;
 - 9) spese per illuminazione e per energia motrice;
 - 10) costo dei carburanti e lubrificanti;
 - 11) perdite, sopravvenienze passive e minusvalenze di cui all'art. 57;
 - 12) tutti gli altri costi e spese documentati. I costi e gli oneri non documentati sono deducibili nelle seguenti percentuali dell'ammontare lordo dei ricavi: 2 per cento dei ricavi fino a 12 milioni, 1 per cento dei ricavi oltre i 12 e fino a 150 milioni, 0,50 per cento dei ricavi oltre i 150 e fino a 180 milioni. Le percentuali sono aumentate rispettivamente al 6 per cento, al 3 per cento e all'1,50 per cento nei confronti delle imprese indicate nel primo comma dell'art. 1 del decreto del Ministro delle Finanze 13 ottobre 1979, pubblicato nella G.U. n. 288 del 22 ottobre 1979, nonché degli intermediari e rappresentanti di commercio”.

²³ Art. 52, D.P.R. 597/1973

²⁴ “Il reddito d'impresa dei soggetti che secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e non hanno optato per il regime ordinario è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 e degli altri proventi di cui agli artt. 56 e 57, comma 1, conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso. La differenza è rispettivamente aumentata e diminuita delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali di cui agli artt. 59, 60 e 61 ed è ulteriormente aumentata delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 54 o delle sopravvenienze attive di cui all'art. 55 e diminuita dalle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 66”.

²⁵ Il criterio della dipendenza parziale è stato mantenuto nonostante le modifiche subite dal TUIR, art. 83, D.P.R. 917/1986.

allegate alla dichiarazione. In tal modo veniva, già, legittimato apertamente un inquinamento fiscale del bilancio.²⁶

Anche il TUIR del 1986 ammise il principio di dipendenza del risultato civilistico da quello fiscale (principio di “dipendenza rovesciata”). Difatti, l’art. 75, comma 4, D.P.R. 917/1986 prescriveva che le spese e gli altri componenti negativi di reddito non potevano essere dedotti se e nella misura in cui non risultassero imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all’esercizio di competenza.²⁷

Il TUIR del 1986, quindi, non modificò il principio in base al quale una posta negativa di reddito poteva essere portata in deduzione dal contribuente solamente se iscritta nel conto economico, cioè nel bilancio. In tal modo, il bilancio continuava a essere subordinato a esigenze di carattere fiscale.

I.5 Conclusione

In un tale contesto normativo, quindi, veniva offerta al redattore del bilancio la possibilità di inquinare tale documento con poste di natura esclusivamente tributaria, al solo fine di ottenere una riduzione della base imponibile.

In questo modo veniva, inevitabilmente, compromessa la veridicità del dato risultante dal bilancio, in particolare, tutto questo portava a evidenziare risultati di gestione inferiori rispetto a quelli che si sarebbero avuti in assenza di queste interferenze.

²⁶ “I costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite allegate alla dichiarazione. Sono tuttavia deducibili quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un periodo d’imposta precedente se e nella misura in cui la deduzione è stata rinviata a norma degli articoli precedenti”.

²⁷ “Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all’esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili quelli che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono o consentono il rinvio. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi, salvo quanto stabilito per le apposite scritture nel successivo comma 6”.

Inoltre, il fatto di evidenziare risultati di gestione inferiori aveva ripercussioni sulle scelte degli investitori, i quali danno notevole importanza a quest'ultimo dato per impostare le proprie strategie d'investimento.

Tutto ciò ha indotto il Legislatore a studiare efficaci rimedi contro le interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio e a contrastare, quindi, il fenomeno dell'inquinamento fiscale.

CAPITOLO II

Il superamento delle Interferenze Fiscali

La dottrina economica e giuridica, dopo l'emanazione del TUIR, nel 1986, si confrontò per lungo tempo in merito alle possibili modalità per superare le interferenze fiscali. Da questo dibattito emersero due posizioni contrapposte: la prima prevedeva una completa separazione fra bilancio civilistico e bilancio fiscale (dichiarazione dei redditi); la seconda, la quale a conclusione prevalse, accettava, invece, una coabitazione, nello stesso documento, di valutazioni civilistiche e fiscali, a condizione che queste ultime non fossero confuse con le stime di carattere civilistico.

II.1 La IV Direttiva CEE²⁸

La IV Direttiva nasce dall'esigenza che i bilanci delle società di capitali, dei vari paesi CEE, siano tra loro comparabili in quanto redatti con schemi, terminologie e criteri omogenei di valutazione. Essa si pone l'obiettivo di armonizzare le legislazioni dei paesi membri per quanto concerne:

- a) Le informazioni che devono essere contenute nel bilancio annuale e nei documenti e relazioni che lo accompagnano;
- b) Le modalità di pubblicazione;
- c) I principi contabili da applicare.

Per quanto riguarda il problema dell'inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio, il legislatore ha dettato una normativa che, da un lato e principalmente, salvaguarda la rappresentazione del "quadro fedele" e, dall'altro, tiene conto delle possibili interferenze delle norme tributarie su quelle civilistiche.

A tale scopo ha dettato una serie di norme quali: l'art. 35, comma 1, lettera d), l'art. 39, comma 1, lettera e) e l'art. 43, comma 1, n.10).²⁹

²⁸ Direttiva 25 luglio 1978, n. 660.

Il primo degli articoli sopra citati si riferisce alle immobilizzazioni e a tal proposito stabilisce che *“se gli elementi delle immobilizzazioni sono oggetto di rettifiche di valore eccezionali esclusivamente in seguito all’applicazione della legislazione fiscale, nell’allegato occorre indicare l’importo debitamente motivato di tali rettifiche”*.

Il successivo art. 39, relativo ai beni accolti nell’attivo circolante, prevede una disposizione molto simile che afferma che *“se gli elementi dell’attivo circolante sono oggetto di rettifiche di valore eccezionali a causa esclusivamente dell’applicazione della legislazione fiscale, nell’allegato occorre indicare l’importo debitamente motivato”*.

Dalla lettura degli articoli 35 e 39 si evince, dunque, l’obbligo per il redattore del bilancio di evidenziare nell’allegato l’importo delle rettifiche operate sui beni dell’attivo e di fornire un’adeguata motivazione circa le rettifiche medesime.

L’allegato riveste pertanto un ruolo fondamentale nell’osservanza dell’obbligo d’informazione degli effetti inquinanti prodotti dalle interferenze fiscali.

Inoltre, l’importanza della funzione esplicativa attribuita dal legislatore comunitario all’allegato si evince dalla disposizione contenuta al n. 10), comma 1, dell’art. 43, nel quale si afferma che l’allegato deve contenere le indicazioni che riguardano *“la proporzione in cui il calcolo dell’utile o della perdita di esercizio è stato influenzato da una valutazione delle voci effettuata, in deroga ai principi degli articoli 31 e da 34 a 42, durante l’esercizio o in un esercizio precedente per poter ottenere sgravi fiscali. Qualora tale valutazione incida in modo apprezzabile sul futuro onere fiscale, devono essere fornite indicazioni in merito”*.

In questo modo il legislatore comunitario ha cercato di contemperare, da un lato, l’esigenza che il bilancio descriva in maniera accurata la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell’impresa e, dall’altro, non ha voluto impedire alle imprese di beneficiare delle agevolazioni offerte dalla normativa tributaria.

²⁹ Direttiva 78/660/CEE

La IV Direttiva, però, non contiene nessuna previsione che impone agli Stati membri di adottare uno schema di bilancio che evidenzi le rettifiche effettuate, esclusivamente per finalità fiscali, ma prevede semplicemente la facoltà di modificare gli *“schemi dello stato patrimoniale e del conto dei profitti e delle perdite al fine di mettere in evidenza la destinazione dei profitti o delle perdite”*.³⁰

II.2 L'appendice fiscale³¹

Dal 1991, il legislatore tributario non può più comportarsi come in passato, quando la mancanza di una disciplina civilistica e di una prassi contabile consolidata lo avevano portato a svolgere una funzione di supplenza, infatti, da tale anno, quest'ultimo deve fare i conti con una disciplina civilistica e può intervenire solo se intende discostarsi da quest'ultima.

II.2.1 La legge delega per il recepimento della IV Direttiva

La legge delega³² avvalendosi della facoltà, concessa dall'art. 6, di modificare gli schemi di bilancio per evidenziare la destinazione del risultato d'esercizio, regolamentava il coordinamento tra la disciplina civilistica e fiscale prevedendo che nel conto economico venisse esposta la misura delle interferenze fiscali sull'utile o la perdita, determinata secondo la disciplina contenuta nel codice civile.

Infatti, l'art. 1, lettera d), della L. 69/1990, stabiliva che il Governo doveva *“assicurare, nella misura compatibile con le leggi vigenti in materia tributaria, l'autonomia dalle disposizioni tributarie di quelle dettate in attuazione della Direttiva, comunque prevedendo che nel conto dei profitti e delle perdite sia indicato in quale misura la valutazione di singole voci sia stata influenzata dall'applicazione della normativa tributaria”*.

La norma, quindi, dopo aver ribadito che le disposizioni delegate dovevano salvaguardare l'autonomia della disciplina civilistica da quella fiscale, riconosceva

³⁰ Art. 6, Direttiva 78/660/CEE

³¹ D. Lgs. 9 aprile 1991, n. 127

³² L. 26 marzo 1990, n. 69

l'esistenza delle interferenze fiscali nella redazione del bilancio d'esercizio e che quest'ultime non potevano essere eliminate con il successivo decreto.

Per tale ragione la legge delega imponeva che il conto economico mostrasse, in caso di deroga ai criteri di valutazione previsti dal codice civile, la misura dell'influenza della normativa tributaria.

Infine, è interessante notare come la legge delega faceva riferimento, esclusivamente, al conto economico, lasciando presupporre, in questo modo, che lo stato patrimoniale non fosse interessato dalle valutazioni in deroga alla disciplina civilistica.

II.2.2 Il D. Lgs. 127/1991

Il D. Lgs. 127/1991, in ossequio alle direttive contenute nella L. 69/1990, riguardo all'inquinamento fiscale del bilancio d'esercizio, dispose l'inserimento nello schema di conto economico di due voci,³³ la n. 24) (*“Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie”*) e la n. 25) (*“Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie”*).

Le poste summenzionate erano situate tra la voce *“Risultato d'esercizio”* (n. 23) e la voce *“Utile (perdita) dell'esercizio”* (n. 26). La prima faceva riferimento al risultato economico dell'impresa calcolato utilizzando criteri di valutazione civilistici, mentre la seconda illustrava il risultato in seguito agli aggiustamenti di carattere fiscale.

La semplice indicazione nelle giuste voci del conto economico degli importi riferiti all'applicazione delle norme tributarie, però, non era sufficiente, infatti, al fine di una migliore informativa al lettore del bilancio, il legislatore delegato, in sede di predisposizione del contenuto minimale della nota integrativa, stabilì che nella stessa si specificasse la *“composizione delle voci 24) e 25) dell'art. 2525, indicando le ragioni della scelta effettuata”*.

³³ Art. 7, D. Lgs. 127/1991

In realtà, il legislatore nazionale andò ben oltre rispetto a quanto previsto nella Direttiva, infatti, quest'ultima non prevede la distinzione tra rettifiche e accantonamenti, ma semplicemente, l'indicazione nel conto economico della misura delle interferenze fiscali.

Per cercare d'individuare le rettifiche e gli accantonamenti che dovevano confluire nelle sopracitate voci n. 24) e 25), era indispensabile fare riferimento alla relazione ministeriale al D. Lgs. 127/1991.³⁴

Quest'ultima quando esaminava il contenuto della voce n. 23) (*“Risultato dell'esercizio”*), affermava che *“tutte le svalutazioni e gli accantonamenti da iscrivere nelle voci finora considerate sono esclusivamente quelli che trovano giustificazione nelle regole civilistiche di valutazione; non quindi, per esempio, gli ammortamenti anticipati (a meno che in concreto essi siano anche civilisticamente necessari, in tutto o in parte: e in quest'ultima ipotesi la loro iscrizione nella voce 10) dovrà limitarsi alla parte civilisticamente giustificata), né le svalutazioni di crediti consentite dalle norme tributarie qualora non avessero giustificazione civilistica, né gli accantonamenti di plusvalenze da reinvestire, o di sopravvenienze, eccetera. Ciò consente di far emergere nella voce 23) il risultato dell'esercizio ritenuto mediante svalutazioni civilisticamente corrette, e di far risultare poi alla voce 24): le rettifiche di valore (ammortamenti e svalutazioni) operate esclusivamente in applicazione di facoltà concesse da norme tributarie, e dalla voce 25) gli accantonamenti (a fondo plusvalenze da reinvestire, eccetera) operati esclusivamente per fruire di opportunità concesse da norme tributarie”*.

Da quanto si evince, è possibile fare alcune conclusioni che riguardano il segno e le ripercussioni sullo stato patrimoniale delle rettifiche (voce n. 24)).

Riguardo al segno è ovvio che il legislatore abbia voluto considerare soltanto quelle di segno negativo (significativa è la terminologia utilizzata nell'indicare le ipotesi di rettifiche, che vengono ricondotte agli ammortamenti e alle svalutazioni).

³⁴ Commenti relativi agli artt. 7 (contenuto del conto economico) e 10 (contenuto della nota integrativa).

Questo era del resto coerente con la logica della necessità d'imputare al conto economico i componenti negativi di reddito,³⁵ al fine di ottenere la deducibilità fiscale dei medesimi, così da realizzare i vantaggi fiscali previsti dalle norme tributarie sovvenzionali.³⁶

Relativamente alla contropartita patrimoniale delle rettifiche, la relazione lasciava presupporre che quest'ultime dovevano essere portate in diminuzione delle corrispondenti voci dell'attivo.

Invece, per quel che concerne gli accantonamenti (voce n. 25)) non si ponevano problemi riguardo al segno e alla contropartita patrimoniale, dal momento che il segno non poteva che essere negativo, mentre, la contropartita era costituita da una posta del patrimonio netto.

II.2.3 I limiti dell'Appendice Fiscale

In conclusione, la soluzione dell'appendice fiscale ebbe il merito, pur non eliminando le interferenze fiscali, di evidenziarle tenendole separate dalle componenti di natura civilistica, così da inquinare il meno possibile il bilancio d'esercizio.

Tale soluzione, che apparentemente rispettava il dettato della IV Direttiva e le evoluzioni della giurisprudenza e della dottrina degli anni precedenti, tuttavia, aprì un ampio dibattito in dottrina, in merito ad alcuni limiti di natura applicativa.

Innanzitutto, in presenza di un risultato d'esercizio negativo, il ricorso all'appendice fiscale per gli elementi che facevano parte della voce n. 25), la cui contropartita era rappresentata da una riserva di patrimonio netto, era poco giustificabile.

³⁵ Art. 75, D.P.R. 917/1986, testo originale.

³⁶ L'insieme delle norme che fanno parte della materia tributaria possono essere classificate in: strutturali, potenzialmente sovvenzionali e sovvenzionali. Le norme strutturali hanno lo scopo di definire la capacità contributiva del contribuente attraverso la semplificazione, l'effettività e la certezza del rapporto fra le parti, le norme potenzialmente sovvenzionali, invece, sono norme strutturali ma favorevoli al contribuente, poiché permettono di ridurre il carico fiscale, mentre, le norme sovvenzionali sono quelle che consentono di godere di benefici fiscali.

Inoltre, altro limite di natura applicativa era rappresentato dalla minore destinazione di utili alla riserva legale e alle riserve statutarie, infatti, risultato civilisticamente rilevante per la destinazione degli utili era rappresentato non dalla voce n. 23), bensì dalla voce n. 26), che comprendeva le interferenze fiscali.

Ciò nonostante, tali problemi non furono la causa dell'abrogazione di tale istituto. Ciò che portò all'eliminazione dell'appendice fiscale fu il diffondersi d'interpretazioni che allontanavano l'istituto dalla sua funzione originaria, infatti, queste estesero l'uso dell'appendice fiscale fino ad accogliere tutte le differenze tra i limiti massimi ammessi dalla normativa fiscale per i componenti negativi e l'ammontare, con giustificazione economica, di quest'ultimi, attraverso l'utilizzo, per fini di differimento della tassazione, di tutte le norme potenzialmente sovvenzionali.

Tale prassi, però, non teneva conto del principio fondamentale³⁷ della derivazione del reddito imponibile dal risultato civilistico inteso come indicatore della capacità contributiva, in quanto determinato dalla contrapposizione analitica dei costi effettivamente sostenuti e dei ricavi realizzati. Diversamente, l'impresa avrebbe riconosciuto (come, di fatto, erroneamente si faceva) nell'appendice fiscale una componente negativa economicamente ingiustificata, in quanto, di fatto, non sostenuta.

II.3 Il comma secondo dell'art. 2426 del Codice civile

Alla fine del 1993, da più parti si auspicava che la Riforma delle disposizioni fiscali in materia di reddito d'impresa, comportasse, tra l'altro, il superamento della regola della "dipendenza rovesciata",³⁸ così da liberare il bilancio dall'inquinamento fiscale causato, in primis, dalle norme sovvenzionali.

³⁷ Art. 52, D.P.R. 917/1986, testo originale.

³⁸ Art. 75, D.P.R. 917/1986, testo originale.

II.3.1 Il disegno di legge delega per l'adeguamento della disciplina fiscale del reddito d'impresa alle disposizioni contenute nei D. Lgs. 127/1991 e 87/1992

Il comma 1, art. 1, del disegno di legge³⁹ affermava che *“Nell'esercizio della delega il Governo provvederà alla soppressione delle linee 24), 25) e 26) dello schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del codice civile. Il Governo disporrà altresì che nella nota integrativa (n. 14)), prevista dall'art. 2427 del codice civile, sarà indicata la riconciliazione tra il risultato dell'esercizio, di cui alla linea n. 23) del conto economico, predisposto ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, e il risultato finale dell'anno fiscale precedente e la stima della riconciliazione per l'anno in corso”*.

Inoltre, alcuni senatori presentarono un emendamento in cui si chiedeva una separazione, netta, tra disciplina civilistica e fiscale, attraverso l'iscrizione delle valutazioni di carattere esclusivamente fiscali nella dichiarazione dei redditi.⁴⁰

Per questioni di tempo, però, la strada del decreto legislativo fu abbandonata in favore del decreto legge, il quale, come noto, è caratterizzato da un iter legislativo più “snello”.

II.3.2 La Riforma del Reddito d'Impresa

Il D.L. 29 giugno 1994, n. 416, convertito con la L. 8 agosto 1994, n. 503, il quale diede attuazione alla Riforma del reddito d'impresa, eliminò l'appendice fiscale, costituita dalle voci n. 23), n. 24) e n. 25), cosicché considerando i tempi tecnici, i soli bilanci ad aver riportato tali voci furono quelli del 1993.

La L. 503/1994 risolse il problema delle interferenze fiscali, di fatto, legittimandole. Infatti, questa, dopo aver eliminato l'appendice fiscale, introdusse il comma secondo dell'art.2426 del codice civile e ampliò il contenuto della nota integrativa (n. 14), art. 2427).

³⁹ Il disegno di legge fu approvato solamente dal Senato.

⁴⁰ Emendamento presentato dai senatori Pagliarini, Garofalo e Favilla.

In particolare, il comma secondo dell'art. 2426 del codice civile sanciva che *“E' consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie”* e la voce n. 14) dell'art. 2427 prevedeva che nella nota integrativa fossero indicati *“i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico”*.

Quindi, dal tentativo, magari poco felice, di superare l'inquinamento del bilancio d'esercizio con l'appendice fiscale, si giunse alla ratifica della già citata “dipendenza rovesciata”, poiché era legittimo, per il codice civile, che si effettuassero rettifiche di valore e accantonamenti per motivi fiscali.

Dal 1994, però, la dottrina s'impegnò affinché il legislatore prendesse coscienza del fenomeno e tentasse, una volta per tutte, di porvi rimedio.

II.4 La Riforma del diritto societario

Subito dopo l'intervento del 1994 emerse la convinzione che fosse giunto il momento di porre definitivamente fine al problema dell'inquinamento del bilancio d'esercizio, senza, però, pregiudicare gli interessi delle imprese, in quanto, queste dovevano avere la possibilità di portare in deduzione, dal proprio reddito imponibile, i costi riconosciuti dalla disciplina fiscale.

La Riforma del diritto societario costituì l'occasione per intervenire su tale problema.

II.4.1 La Commissione Mirone

A tale proposito, nel luglio del 1998 fu istituita la “Commissione Mirone”,⁴¹ incaricata di formulare una proposta per la Riforma del diritto societario.⁴²

⁴¹ La commissione Mirone fu istituita con decreto 24 luglio 1998 con termine fino al 31 marzo 1999. Il termine, però, fu prorogato al 15 ottobre 1999 e al 15 febbraio 2000, giorno, quest'ultimo, in cui è avvenuta la consegna dello schema di disegno di legge delega e della Relazione di accompagnamento.

⁴² Decreto Mirone

Tale commissione dedicò una parte del decreto, precisamente il suo art. 6, all'eliminazione delle interferenze fiscali nella redazione del bilancio d'esercizio.

La versione definitiva dello schema di disegno di legge delega assegnava al Governo il compito di eliminare queste interferenze, mentre, la relazione di accompagnamento ne indicava i modi.

In particolare, la soluzione suggerita dalla commissione prevedeva l'eliminazione del comma secondo dell'art. 2426 del codice civile e, contestualmente, il riconoscimento, in sede di dichiarazione dei redditi dei componenti negativi di reddito privi di giustificazione economica.

A causa, però, della caduta del Governo D'Alema II⁴³ la Riforma non andò in porto.

II.4.2 La legge delega per la Riforma del diritto societario

La validità e l'opportunità della proposta formulata dalla Commissione Mirone furono alla base della redazione dell'art. 6, comma 1, lettera a), della L. 3 ottobre 2001, n. 366, di delega al Governo per la Riforma del diritto societario. L'art. in questione disponeva, genericamente, che uno dei criteri direttivi cui s'ispirava la revisione della disciplina di bilancio era l'eliminazione delle *“interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale”*.

In particolare, quest'ultimo affermava che:

“Disciplina del bilancio

1 La revisione della disciplina del bilancio è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) Eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tenere conto degli effetti della fiscalità differita;

⁴³ Governo D'Alema II (22/12/1999 – 19/04/2000).

b) ...”.

Data la situazione di quegli anni, non era difficile immaginare come una migliore rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa, dal punto di vista civilistico, poteva ottenersi attraverso l'abrogazione del comma secondo dell'art. 2426 del Codice civile, il quale ratificò il principio della “dipendenza rovesciata”, accompagnata, allo stesso tempo, da una modifica della disciplina prevista dall'art. 75 del TUIR.⁴⁴

La soluzione proposta fu quindi la stessa prevista dalla Commissione Mirone, cioè:

- L'abrogazione del comma secondo dell'art. 2426 del Codice civile;
- Il riconoscimento dei componenti di reddito, misurati solo a fini fiscali, in sede di dichiarazione dei redditi.

In realtà, questa soluzione fu adottata, già nel 1994, per il trattamento contabile degli ammortamenti anticipati, operati esclusivamente per fini fiscali.

Infatti, con le istruzioni alla dichiarazione dei redditi del 1994 il Fisco rinunciò a subordinare la deducibilità degli ammortamenti anticipati al transito nel conto economico.

In particolare, la soluzione utilizzata per gli ammortamenti anticipati consisteva nella deduzione di tali componenti negativi in sede di dichiarazione dei redditi, a condizione che, l'utile provvisoriamente detassato fosse accantonato in bilancio in un'apposita riserva in sospensione d'imposta o che, comunque, fossero in questo modo qualificate, per un corrispondente ammontare, riserve già esistenti a patrimonio netto.

Tale soluzione aveva l'indubbio pregio di fornire, direttamente in bilancio, un'indicazione segnaletica delle divergenze tra utile e reddito imponibile e di garantire, allo stesso tempo, l'immediata tassazione di tale utile nel caso di disposizione di quest'ultimo, prima del suo naturale recupero a tassazione.

⁴⁴ D.P.R. 917/1986, testo originale.

In ogni caso esistevano anche degli inconvenienti, fra questi il fatto che tale modo di operare dipendeva in concreto dall'esistenza di utili o riserve da porre in sospensione.

In conclusione, questa soluzione permetteva, da una parte, di rispettare il principio di dipendenza espresso all'art. 52 del TUIR,⁴⁵ e, dall'altra, di realizzare il disinquinamento del bilancio.

II.4.3 L'attuazione della delega

L'attuazione della delega avvenne con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n.6.

Il Decreto, che riscrisse completamente il titolo quinto del Codice civile, introdusse novità che interessarono, in buona sostanza, tutte le fasi della vita societaria.

Relativamente al problema delle interferenze fiscali, con tale provvedimento il Legislatore soppresse definitivamente il comma secondo dell'art. 2426 del Codice civile che ammetteva la menzione delle rettifiche di valore e degli accantonamenti di natura tributaria, inoltre, procedette a riformulare il contenuto del punto n. 14) dell'art. 2427 del Codice civile.

Infatti, nella relazione di accompagnamento al D. Lgs. 6/2003 si leggeva che bisognava procedere all'eliminazione di qualunque riferimento a norme tributarie, in modo che *“i rendiconti economici e patrimoniali”* fossero *“redatti in ottemperanza alle disposizioni del Codice civile in quanto uniche disposizioni in materia”*.

In altri termini, la Riforma del diritto societario restituì al bilancio l'originaria funzione di documento che, redatto secondo criteri civilistici, doveva permettere esclusivamente la lettura patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

II.4.4 La Commissione Gallo

Sebbene di grande rilevanza, l'eliminazione del comma secondo dell'art. 2426 del Codice civile non fu sufficiente a contrastare adeguatamente il problema

⁴⁵ D.P.R. 917/1986, testo originale.

dell'inquinamento fiscale del bilancio. Questo, in particolare, perché l'art. 75 del TUIR costituiva ancora un significativo ostacolo al mantenimento della purezza civilistica del bilancio, continuando a legittimare l'iscrizione in esso, ai fini della relativa deduzione fiscale, di poste rilevanti esclusivamente dal punto di vista tributario.

La nuova formulazione dell'art. 2426 del Codice civile, inoltre, impediva alle imprese di beneficiare delle agevolazioni concesse dall'Amministrazione tributaria (Fisco).

Per questi motivi, venne istituita la Commissione Gallo⁴⁶ con lo scopo di studiare gli interventi necessari per adeguare la disciplina fiscale alla nuova disciplina civilistica.

Gli interventi proposti dalla Commissione Gallo si preoccupavano fondamentalmente di salvaguardare la possibilità di utilizzare tutti quei regimi fiscali in qualche modo agevolativi, quali ad esempio, ammortamenti anticipati o svalutazioni che determinavano rettifiche di valore o accantonamenti in bilancio, attraverso le deduzioni extracontabili. La soluzione proposta faceva riferimento sia alle norme sovvenzionali, sia a quelle potenzialmente sovvenzionali.⁴⁷

II.5 La Riforma del sistema fiscale

L'evoluzione del quadro giuridico ed economico, unito alla globalizzazione dei mercati resero necessario un adeguamento del sistema fiscale nazionale ai cambiamenti intervenuti.

Finalità dell'intervento era la razionalizzazione e semplificazione del sistema fiscale, attraverso l'eliminazione di quei fattori d'inefficienza e di distorsione che ne pregiudicavano l'evoluzione in termini di equità, neutralità e competitività.

⁴⁶ La Commissione Gallo fu istituita con decreto 7 novembre 2002 e terminò i lavori il 16 luglio 2003.

⁴⁷ Norme forfettarie.

II.5.1 La legge delega per la Riforma del sistema fiscale

La riforma del sistema fiscale, introdotta dalla L. 7 aprile 2003, n. 80, prevedeva un profondo riassetto del sistema tributario.

Tra i numerosi problemi che furono affrontati vi era anche quello dell'inquinamento del bilancio d'esercizio, intervento, quest'ultimo, già previsto dalla legge delega per la Riforma del diritto societario.⁴⁸

In particolare, l'art. 4, lettera i), di tale Legge prevedeva la “*deducibilità delle componenti negative di reddito forfettariamente determinate, quali le rettifiche dell'attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito dal conto economico al fine di consentire il differimento d'imposta*”.

Con tale disposizione il Legislatore auspicava che gli elementi negativi con rilevanza esclusivamente fiscale fossero dedotti senza figurare nel bilancio d'esercizio.

II.5.2 Il recepimento della delega

Il D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, recepì il contenuto della L. 80/2003 e, per dare attuazione a quest'ultima, modificò il testo originale del TUIR.⁴⁹

In particolare, l'art. 109, comma 4, lettera b), ammise che alcuni componenti negativi di natura tributaria potessero essere dedotti dalla base imponibile in via

⁴⁸ L'art. 6, comma 1, lettera a), della L. 3 ottobre 2001, n. 366, sanciva che:

“Disciplina del bilancio

1 La revisione della disciplina del bilancio è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) *Eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tenere conto degli effetti della fiscalità differita;*
- b) *...”.*

⁴⁹ D.P.R. 917/1986

extracontabile, cioè indipendentemente dal transito nel conto economico del bilancio d'esercizio.

Infatti, la norma al riguardo stabiliva che *“gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti”* aventi esclusiva rilevanza tributaria *“sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all’art. 108, comma 1, e dei fondi”*.

Quindi, per i componenti negativi di reddito indicati dalla norma la deducibilità fiscale non era più subordinata alla previa iscrizione nel conto economico del bilancio d'esercizio, in quanto si trattava di elementi disciplinati dalla disciplina fiscale in modo autonomo rispetto a quella civilistica. Infatti, ciò che al redattore del bilancio veniva richiesto, affinché i componenti negativi esclusivamente fiscali potessero essere dedotti dalla base imponibile, era una segnalazione dei medesimi in un apposito prospetto, allegato alla dichiarazione.⁵⁰

La Riforma fiscale, quindi, delinè una separazione tra i dati civilistici e quelli fiscali, introducendo un regime di dipendenza parziale o “doppio binario parziale”.

II.5.3 La parzialità del doppio binario introdotto dalla Riforma fiscale

Sia il Legislatore della Riforma societaria sia quello della Riforma fiscale, si posero come obiettivo quello dell'armonizzazione della disciplina prevista dal nostro ordinamento con quella degli altri Paesi comunitari.

Con gli artt. 35, comma 1, lettera d), 39, comma 1, lettera e) e 43, comma 1, n. 11, aventi ad oggetto le rettifiche di valore conseguenti a divergenze tra disciplina fiscale e civilistica, relative rispettivamente alle immobilizzazioni e agli elementi dell'attivo circolante, e il differimento ad esercizi successivi dell'onere fiscale attinente ad operazioni contabilizzate nell'esercizio di riferimento o in esercizi precedenti, il Legislatore comunitario ha dettato il contenuto del bilancio d'esercizio e dei relativi allegati, legittimando di fatto due impostazioni adottate dai principali Stati membri, al fine di risolvere i problemi causati dalle interferenze fiscali.

⁵⁰ Prospetto EC.

Per essere più precisi, gli artt. 35 e 39, presuppongono l'esistenza di legislazioni interne in cui si assiste al fenomeno della "dipendenza rovesciata", mentre l'art. 43 presuppone chiaramente l'impostazione assunta nelle legislazioni anglosassoni.⁵¹

Infatti, il legislatore tedesco e quello francese confermarono, con provvedimenti differenti, il principio del necessario inquinamento del bilancio da parte della disciplina fiscale,⁵² mentre, nei Paesi anglosassoni questo inquinamento, grazie all'applicazione del principio del "doppio binario", non aveva ragione di esistere.

Il Legislatore nazionale, invece, temendo il disorientamento che avrebbe potuto creare tra gli operatori l'introduzione del sistema del "doppio binario", tipico dei Paesi anglosassoni, adottò una soluzione intermedia, eliminando le poste di natura fiscale dal bilancio civilistico pur continuando a mantenere fermo il principio, sancito dall'art. 83 del TUIR,⁵³ della dipendenza del reddito imponibile dal risultato civilistico.

In questo modo, cioè ancorando il reddito d'impresa a quello determinato secondo criteri di corretta effettività economica si evitava la catastalizzazione del reddito imponibile e si manteneva in vita il sistema attraverso il quale il Legislatore fiscale e quello civilistico finivano per mutuare l'uno dall'altro criteri di contabilizzazione che via via si affinavano.

Inoltre, per tutelare l'interesse del Fisco, che consisteva nell'impedire alle imprese di distribuire utili che non avessero scontato le imposte, il Legislatore introdusse un'imposta che colpiva i contribuenti che avessero intaccato il patrimonio netto in misura maggiore rispetto al livello necessario a coprire i benefici fiscali non ancora riassorbiti.

⁵¹ L'art. 43, comma 1, n. 11, della IV Direttiva recepisce la norma contabile già applicata nei Paesi anglosassoni secondo la quale l'onere relativo ad un'imposta differita deve essere contabilizzato nella misura in cui esista la probabilità che lo stesso influisca in misura importante nella determinazione dell'onere fiscale degli esercizi successivi.

⁵² "dipendenza rovesciata"

⁵³ D.P.R. 917/1986, modificato.

Per questi motivi il sistema adottato nel nostro Paese prese il nome di criterio della dipendenza parziale o “doppio binario parziale”.

II.5.4 La natura delle disposizioni oggetto delle deduzioni extracontabili

La relazione che accompagnava il D. Lgs. 344/2003, affermava chiaramente che le disposizioni che legittimavano le rettifiche di valore e gli accantonamenti fiscali non erano solamente quelle sovvenzionali, ma anche quelle che introducevano *“regimi di determinazione forfettaria dei componenti negativi e, in particolare, quelli a carattere estimativo”*.

Quindi il riferimento non era solo alle norme agevolative in senso stretto, cioè finalizzate al rafforzamento, alla razionalizzazione e all’efficienza dell’apparato produttivo.

Le ragioni di tale scelta, cioè di non limitare le deduzioni extracontabili alle norme sovvenzionali, erano da ricercare: nell’assenza di una prassi applicativa, la quale consentiva le deduzioni extracontabili solo in caso di norme sovvenzionali, nella possibilità di permettere anche alle imprese che non erano tenute al rispetto della disciplina contenuta nella IV Direttiva di dedurre le rettifiche di valore e gli accantonamenti disciplinati da norme di natura forfettaria e, soprattutto, perché queste ultime rappresentavano comunque delle opportunità offerte dal Legislatore e eliminavano le controversie sulle valutazioni.⁵⁴

In conclusione, l’estensione del trattamento previsto per le norme sovvenzionali anche a quelle forfettarie determinò la deduzione extracontabile di tutte le rettifiche di valore e gli accantonamenti che, in precedenza, dovevano essere imputati a conto economico.

⁵⁴ La Relazione di accompagnamento al D. Lgs. 344/2003 affermava che *“le misure di forfetizzazione, pur non essendo agevolative in senso stretto, costituiscono pur sempre opportunità o vantaggi offerti dal Legislatore e hanno comunque la funzione di eliminare controversie su una materia altrimenti di difficile definizione quale, appunto, quella delle valutazioni”*.

II.5.5 I componenti negativi di reddito deducibili in via extracontabile

In base all'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR del 2003, potevano essere dedotti in via extracontabile i seguenti componenti negativi di reddito:

- Ammortamenti dei beni materiali e immateriali;
- Rettifiche di valore;
- Accantonamenti;

Per analizzare nel dettaglio questi ultimi faremo riferimento alla Circolare n. 27/E/2005 la quale esaminava nel dettaglio i componenti negativi che rientravano nel campo d'applicazione della disciplina dettata dall'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR del 2003.

Prima di procedere all'analisi delle deduzioni extracontabili, però, occorre precisare che quest'ultime trovavano applicazione:

- In caso di disallineamento positivo fra valore fiscale e civilistico;
- Se il disallineamento dipendeva da un trattamento differente della norma tributaria rispetto a quella civilistica.

Gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali.

Le deduzioni extracontabili degli ammortamenti riguardavano le seguenti voci:

- Ammortamenti ordinari e anticipati dei beni materiali (art. 102);
- Ammortamenti dei beni immateriali (art. 103);
- Ammortamento integrale delle spese di ricerca e sviluppo capitalizzate;
- Ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili (art. 104).⁵⁵

Nell'ambito delle deduzioni extracontabili degli ammortamenti si potevano presentare i seguenti casi particolari:

⁵⁵ Nell'elencazione riportata nel testo si fa riferimento al TUIR frutto della riforma fiscale del 2003.

- Ammortamento anticipato di beni materiali;
- Beni di costo unitario non superiore a Euro 516,46;
- Beni strumentali non ammortizzati;
- Beni a deducibilità fiscale ridotta;
- Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione;
- Spese di manutenzione ordinaria;
- Opere e migliorie su beni di terzi;
- Avviamento;
- Marchi istituzionali;
- Spese di ricerca e sviluppo;
- Spese ed oneri pluriennali.

L'ammortamento anticipato dei beni materiali

L'art. 102 comma 3, del TUIR del 2003, prevedeva la possibilità di dedurre quote di ammortamento anticipato in aggiunta all'ammortamento ordinario. Infatti, la norma affermava che la quota d'ammortamento poteva essere elevata fino a due volte nei primi tre esercizi. Grazie all'intervento del legislatore quest'ultime potevano essere dedotte in via extracontabile senza inquinare il bilancio d'esercizio.

I beni di costo unitario non superiore a Euro 516,46

Per espressa previsione della Circolare la disciplina delle deduzioni extracontabili si applicava anche ai beni di costo unitario non superiore a Euro 516,46, per i quali è previsto l'ammortamento integrale, cioè è possibile dedurre l'intero costo d'acquisto nell'esercizio in cui è sostenuto.

I beni strumentali non ammortizzati

La Circolare, inoltre, chiariva che le deduzioni extracontabili erano consentite non solo nell'ipotesi in cui gli ammortamenti fossero imputati al conto economico in

misura inferiore a quella consentita dalla disciplina fiscale, ma anche nel caso in cui il conto economico non fosse stato interessato da alcuna imputazione.

I beni a deducibilità fiscale ridotta

Con riferimento ai beni il cui costo ai fini fiscali rileva in misura inferiore, non andava utilizzato il prospetto EC in quanto, in genere, l'ammortamento effettuato in bilancio era superiore ai limiti ammessi dalla normativa tributaria.

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione

Per quanto concerne le spese di manutenzione straordinaria il Legislatore fiscale, diversamente da quello civilistico, non pone limiti per la capitalizzazione di questi costi e in caso di disallineamenti positivi, tra valori fiscali e civilistici, ammetteva il ricorso al prospetto EC.

Le spese di manutenzione ordinaria

L'art. 102, comma 6, del TUIR, prevede un limite per la deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria pari al 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili presenti alla fine dell'esercizio e per l'eventuale eccedenza prevede la loro deducibilità nei cinque esercizi successivi. La deduzione delle spese di manutenzione eccedenti il 5%, però, non rientrava nel campo d'applicazione delle deduzioni extracontabili.

Le opere e migliorie su beni di terzi

Se le opere e migliorie su beni di terzi erano riferite a beni immateriali, queste erano classificate come oneri pluriennali e, in quanto tali, escluse dalla disciplina delle deduzioni extracontabili. In tutti gli altri casi, invece, era ammesso il ricorso al prospetto EC.

L'avviamento e i marchi istituzionali

Nel caso in cui si procedeva ad ammortizzare quest'ultimi era escluso il ricorso alla disciplina delle deduzioni extracontabili, poiché, in genere, l'ammortamento imputato al conto economico era maggiore dei limiti massimi previsti dalla disciplina

fiscale, mentre, se questi beni non erano ammortizzati era ammesso il ricorso al prospetto EC.⁵⁶

Le spese di ricerca e sviluppo

In un primo momento, per le spese di ricerca e sviluppo, non era ammesso il ricorso alla disciplina delle deduzioni extracontabili, infatti, l'art. 109 faceva riferimento, esclusivamente, all'ammortamento dei beni materiali e immateriali. Solo nel 2006 il Legislatore introdusse la possibilità di dedurre integralmente, in via extracontabile, le spese di ricerca e sviluppo.⁵⁷

Le spese e gli oneri pluriennali

Riguardo alle spese e agli oneri pluriennali la Circolare chiarì che non era ammesso il ricorso al prospetto EC, in quanto la disposizione faceva riferimento ai beni materiali e immateriali.

Le rettifiche di valore

Una seconda tipologia di deduzioni extracontabili era rappresentata dalle rettifiche di valore. La Circolare prevedeva due tipologie di rettifiche di valore:

- Le svalutazioni per rischio contrattuale delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- Svalutazione di partecipazioni effettuate ai soli fini fiscali.

Gli accantonamenti

Ultima tipologia di deduzioni extracontabili era rappresentata dagli accantonamenti, che si distinguevano in:

- Accantonamenti per rischi su crediti e svalutazione crediti;

⁵⁶ Lo IAS 38 afferma che i beni immateriali a durata illimitata devono essere sottoposti ad *impairment test*.

⁵⁷ Art. 37, comma 47, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248.

- Accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate;
- Accantonamenti a fronte di spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili;
- Accantonamenti a fronte delle spese per il ripristino o la sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili;
- Accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio.

II.5.6 I vincoli sulle riserve

Per evitare che la deduzione di componenti negativi non imputati a conto economico consentisse di distribuire utili che non avessero scontato le imposte, l'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR del 2003, introdusse un regime di sostituzione d'imposta.

Infatti, la disposizione in questione affermava che *“in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti”*.

Il Legislatore, in questo modo, cercò di adottare una soluzione intermedia rispetto alle due soluzioni proposte, cioè quella di consentire la fruizione dei benefici fiscali senza inquinare il bilancio d'esercizio e quella di condizionare il godimento di quest'ultimi al mantenimento dell'utile nell'impresa e di evitare così la distribuzione di dividendi che non avessero subito alcun prelievo.

Con questa soluzione tutte le imprese, anche quelle prive di riserve o utili da vincolare, potevano fruire delle agevolazioni concesse dal Fisco.

La Relazione, tuttavia, precisava che nel caso c'erano riserve o utili questi dovevano essere vincolati fino a concorrenza delle deduzioni non imputate al conto economico, questo significava che l'impresa poteva, senza alcun tipo di problema, distribuire ai propri soci riserve o utili disponibili, ma, questi si sommavano al reddito imponibile per un ammontare pari alla differenza tra le predette deduzioni e le riserve di patrimonio netto disponibili.

II.5.7 Il Quadro EC

Gli ammortamenti, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti che erano dedotti in via extracontabile dovevano essere indicati nel Quadro EC (Fig. II.1).

Il Quadro EC si divideva in quattro sezioni:


- La prima sezione riguardava gli ammortamenti fiscali dei beni strumentali e dell'avviamento;
- La seconda sezione era riservata alle rettifiche di valore;
- La terza sezione era relativa agli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri deducibili;
- La quarta sezione riguardava, invece, i totali:
 - o L'ammontare delle eccedenze extracontabili;
 - o L'ammontare delle imposte differite passive;
 - o L'ammontare delle riserve e degli utili vincolati.

Il Quadro EC, inoltre, si divideva nelle seguenti colonne:

- Colonna 1, "Disinquinamento pregresso";
- Colonna 2, "Disinquinamento a regime";
- Colonna 3, "Decrementi";
- Colonna 4, "Valori civili";
- Colonna 5, "Valori fiscali".

La differenza tra “Valori civili” e “Valori fiscali” doveva corrispondere alla seguente somma algebrica:

Disinquinamento pregresso + Disinquinamento a regime – Decrementi




**SOCIETÀ DI CAPITALI
2007**
agenzia
ntrate

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO EC**
Prospetto per la deduzione extracontabile
dei componenti negativi

EURO 

Sez. I - Ammortamenti		Eccezione pregressa	Eccezione di periodo	Decrementi	Valore civile	Valore fiscale
Beni materiali	EC1	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Impianti e macchinari	EC2	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fabbricati strumentali	EC3	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Beni immateriali	EC4	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Spese di ricerca e sviluppo	EC5	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Avviamento	EC6	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
TOTALE	EC7	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Sez. II - Altre rettifiche						
Opere e servizi ultraannuali	EC8	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Titoli obbligazionari e simili	EC9	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Partecipazioni immobiliari	EC10	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Partecipazioni di circolazione	EC11	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
TOTALE	EC12	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Sez. III - Accantonamenti						
Fondo rischi e svalutazioni crediti	EC13	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fondo spese lavori edili	EC14	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fondo spese ripristino e sostituzione	EC15	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fondo operazioni e concessioni premio	EC16	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fondo per imposte deducibili	EC17	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Fondi di quiescenza	EC18	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
TOTALE	EC19	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve	EC20	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>
	EC21	Ammontare complessivo delle eccezioni extracontabili		Ammontare delle imposte differite esitanti	Ammontare delle riserve e degli utili a nuovo	
	EC21	1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value="00"/>	5 <input type="text" value="00"/>

Fig. II.1 - Quadro EC Modello UNICO

CAPITOLO III

L'abbandono del “doppio binario parziale”

Con l'introduzione del quadro EC, in cui dovevano essere indicati i disallineamenti tra i valori civili e fiscali dei beni e dei relativi fondi, si credeva di aver rimediato al problema delle interferenze fiscali.

In seguito all'introduzione di quest'ultimo, però, emersero numerosi problemi, fra i quali:

- L'adeguamento della disciplina fiscale ai principi contabili internazionali;
- La scarsa trasparenza del prelievo sulle imprese (complessità);
- L'errata applicazione della disciplina fiscale;
- La riduzione del gettito.

III.1 L'introduzione dei Principi contabili internazionali

Il Regolamento 19 luglio 2002, n. 1606, ha imposto, per i bilanci consolidati delle società quotate, l'applicazione dei principi IAS e ha previsto la possibilità di estendere questi ultimi anche agli altri soggetti, sia per quanto concerne il bilancio d'esercizio che per il bilancio consolidato.⁵⁸

⁵⁸ L'art. 4, della Direttiva n. 1606/2002, afferma che “*Per ogni esercizio finanziario avente inizio il 1° gennaio 2005, o in data successiva, le società soggette al diritto di uno Stato membro redigono i loro conti consolidati conformemente ai principi contabili internazionali adottati secondo la procedura di cui all'art. 6, paragrafo 2, qualora, alla data del bilancio, i loro titoli siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di un qualsiasi Stato membro, ..*”.

L'art. 5, della Direttiva summenzionata, invece, prevede che “*Gli Stati membri possono consentire o prescrivere:*

1. *Alle società di cui all'art.4, di redigere i loro conti annuali*
 2. *Alle società diverse da quelle di cui all'art. 4, di redigere i loro conti consolidati e/o i loro conti annuali*
- Conformemente ai principi contabili internazionali..”.*

III.1.1 I principi IAS in Italia

Il Legislatore nazionale, con il D. Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, ha previsto il ricorso ai principi contabili internazionali per redigere il bilancio consolidato e il bilancio d'esercizio delle società emittenti strumenti finanziari in mercati regolamentati, delle società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico, delle banche, eccetera.⁵⁹

Con l'applicazione dei principi IAS al bilancio d'esercizio, però, il sistema del "doppio binario parziale" andò in crisi, infatti, il bilancio d'esercizio a differenza del bilancio consolidato, che ha una funzione esclusivamente informativa, rappresenta il punto di partenza per determinare il reddito imponibile.

Le maggiori complicazioni erano dovute al fatto che i Principi contabili internazionali sono principi che hanno un carattere squisitamente gestionale, cioè hanno lo scopo di evidenziare la realtà aziendale e le sue performance, e per questo motivo non possono che divergere in misura maggiore, rispetto alle disposizioni del codice civile, dalla disciplina fiscale sul reddito imponibile.

In sostanza, i Principi IAS adottano una concezione dinamica del bilancio e, seppure nel rispetto del principio della competenza, il risultato d'esercizio dovrebbe dare un'indicazione delle prestazioni future dell'azienda. Cioè il bilancio redatto rispettando tali principi dovrebbe permettere agli investitori di valutare la capacità dell'impresa di generare ricchezza e i relativi rischi.

L'introduzione dei Principi contabili internazionali, quindi, rese più difficile la gestione della relazione tra il risultato d'esercizio e il reddito imponibile, soprattutto perché si voleva evitare una disparità di trattamento tra i soggetti che utilizzavano i principi contabili internazionali e quelli che facevano ricorso ai principi contabili nazionali.

⁵⁹ Art. 2, D. Lgs. 38/2005

III.1.2 Il regime della neutralità

Con il D. Lgs. 38/2005, il Legislatore estese l'applicazione dei Principi contabili internazionali e allo stesso tempo intervenne sulla disciplina fiscale per tener conto di queste nuove regole di redazione del bilancio.

Questo intervento si rese necessario per non creare una disparità di trattamento tra i soggetti IAS e i soggetti che continuavano ad applicare i principi contabili nazionali⁶⁰ e assicurare così la neutralità dell'imposizione, indipendentemente dai principi contabili adottati.

L'intervento confermò il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato d'esercizio, attraverso la modifica di alcuni art. del TUIR.⁶¹

Inoltre, sempre per quanto riguarda la disciplina fiscale, si scelse di non modificare il principio in base al quale si dava esclusiva rilevanza all'aspetto giuridico delle operazioni aziendali e non alla sostanza economica, come rivendicato dai principi contabili internazionali. A tale fine si cercarono di neutralizzare le valutazioni ispirate agli IAS che differivano da quelle operate rispettando le disposizioni contenute nel Codice civile.

Il Legislatore, di fatto, aveva due possibilità:

- Modificare sostanzialmente la disciplina fiscale per assorbire il principio della sostanza economica, tipico degli IAS (monobinario);

⁶⁰ La disparità di trattamento tra soggetti IAS e soggetti che continuavano ad applicare le regole nazionali era da ricercare nel legame tra reddito imponibile e risultato civilistico, il quale varia a seconda delle regole utilizzate.

⁶¹ Art. 11, D. Lgs. 38/2005:

“Disposizioni tributarie

1 - Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modifiche:

a) Nell'art. 83, comma 1, dopo le parole “d'imposta,”, sono inserite le seguenti: “aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio”;

b) ...”.

- Adottare il criterio del “doppio binario puro”, calcolando il reddito imponibile in modo del tutto autonomo dal risultato d’esercizio, calcolato con i principi contabili internazionali.

In realtà la scelta ricadde su una soluzione intermedia, quest’ultima, però, non permise di raggiungere gli scopi che il Legislatore si era prefisso, infatti, si verificarono numerosi casi non previsti dalla disciplina che generarono difficoltà e incertezza tra i contribuenti

Questo costituì uno dei motivi che spinsero il Legislatore a intervenire nuovamente (Finanziaria 2008).

III.1.3 La Commissione Biasco

La Commissione Biasco fu istituita il 27 giugno 2006 dal Viceministro delle Finanze Vincenzo Visco per studiare l’imposta introdotta con la Riforma fiscale del 2003 (IRES).

Quest’ultima studiò tutti gli aspetti della nuova imposta e nello svolgere tale lavoro evidenziò numerosi punti sui quali era necessario intervenire, proponendo contemporaneamente le soluzioni più idonee a questi problemi.

In particolare, per quanto riguarda il rapporto tra imposizione e Principi contabili internazionali la Commissione rilevò le difficoltà incontrate dal Legislatore nell’adeguare la disciplina fiscale, prevista dal TUIR, ai Principi IAS e allo stesso tempo propose alcune soluzioni.

La scelta della Commissione, però, non fu affatto semplice, infatti, durante le consultazioni gli furono proposte diverse soluzioni, nessuna delle quali poteva definirsi ottimale.

Vi era chi, come le associazioni degli istituti finanziari, sosteneva la necessità di un “binario unico”, che doveva fare in modo da rendere il bilancio redatto rispettando i Principi contabili internazionali rilevante anche ai fini fiscali.

Non mancavano coloro che erano a favore del “doppio binario puro”, che attribuiva al “bilancio fiscale” una propria autonomia.

La maggior parte degli intervistati, però, propendevano per il mantenimento del principio di derivazione tanto per le imprese che adottavano il bilancio tradizionale, quanto per quelle che adottavano il bilancio IAS, ma obbligando quest’ultime a neutralizzare le differenze con le valutazioni compiute rispettando le previsioni contenute nel Codice civile.

In realtà, questa impostazione era quella adottata dal D. Lgs. 38/2005, il quale, nel confermare il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato d’esercizio anche per le imprese che utilizzavano i Principi contabili internazionali, introdusse il principio della neutralità dell’imposizione rispetto alle imprese che continuavano ad applicare le regole contenute nel Codice civile. A tale scopo, il Decreto apportò alla disciplina fiscale interventi di sterilizzazione delle divergenze che, data la complessità delle problematiche, si rivelarono insufficienti.

Una tesi diversa, però, prevedeva di ampliare il numero delle fattispecie contabili IAS da porre a riferimento per la determinazione del reddito imponibile, limitando in questo modo le sterilizzazioni.

Infine, c’era chi si augurava un ripensamento del Legislatore riguardo al fatto di estendere i Principi IAS al bilancio d’esercizio a causa delle difficoltà applicative di questi ultimi.

La Commissione, fra le soluzioni che gli furono presentate, non riuscì a individuarne una ottimale, infatti, tutte le proposte presentavano degli inconvenienti dal punto di vista della certezza dei risultati o della semplificazione degli adempimenti. Per queste ragioni, la scelta della Commissione ricadde su quelle soluzioni che incorporavano minori inconvenienti rispetto alle altre.

La soluzione più razionale sembrava quella di conservare il principio di derivazione e neutralità attraverso la completa sterilizzazione, ai fini fiscali, delle regole IAS, ma le imprese di grandi dimensioni, e in particolare le imprese del settore finanziario, che utilizzavano i Principi contabili internazionali, avrebbero dovuto

compiere numerose correzioni per determinare il reddito imponibile. Tutto ciò avrebbe comportato un aumento dei costi e della complessità per quest'ultime.

La via del “binario unico”, cioè dell'annullamento delle differenze tra bilancio IAS e “bilancio fiscale”, invece, poteva essere pericolosa, infatti, questa simbiosi avrebbe potuto portare a un'eccessiva volatilità del reddito imponibile, a causa dei criteri di valutazione previsti dai Principi contabili internazionali, il che non è coerente con la disciplina fiscale, da sempre attenta a circoscrivere la discrezionalità dei soggetti addetti alla redazione del bilancio.

La via del “doppio binario puro”, tuttavia, avrebbe ampliato le differenze tra criteri di valutazione contabili e fiscali, oltre ad esporre i contribuenti a una determinazione dell'imponibile frutto di scelte operate, di volta in volta, dal Legislatore, slegate dai criteri economici elaborati dalla dottrina contabile.

In realtà, la Commissione aveva individuato una soluzione “ottimale”; questa era caratterizzata dall'applicazione dei Principi contabili internazionali al solo bilancio consolidato escludendo l'utilizzo di questi per la redazione del bilancio d'esercizio che, come abbiamo affermato in precedenza, costituisce la base di partenza per la determinazione del reddito imponibile.

Questa soluzione, però, fu immediatamente esclusa, poiché non era più possibile tornare indietro, infatti, i soggetti tenuti ad applicare tali regole avevano fatto ingenti investimenti in capitale umano e tecnico per adempiere a tale obbligo di legge.

Inoltre, il nostro ordinamento avrebbe dovuto recepire la Direttiva 18 giugno 2003, n. 51, sulla modernizzazione della IV Direttiva. Quest'ultima prevedeva il ricorso ad alcuni Principi IAS anche per la redazione del bilancio delle imprese che non erano obbligate ad applicarli.

Data la situazione, allora, la Commissione optò per il rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato d'esercizio.

In particolare, le soluzioni proposte dalla Commissione erano due:

- Introduzione di un sistema a “binario unico”, in cui le imprese potevano scegliere se determinare il reddito imponibile partendo dal bilancio IAS o dal bilancio tradizionale;

- Possibilità di scegliere tra: determinare il reddito imponibile partendo dal bilancio IAS o partendo dal bilancio tradizionale. Per le imprese che non sceglievano la prima soluzione veniva rimossa la valenza civilistica del bilancio IAS e l’obbligo di redigere quest’ultimo permaneva solo per il consolidato.

In merito alla prima soluzione, in un primo momento, era stata avanzata l’ipotesi di rendere questa derivazione obbligatoria per le banche, e gli altri soggetti vigilati, e facoltativa per le altre imprese che facevano ricorso ai Principi IAS.

In questo modo, però, si sarebbe dato vita a un sistema fiscale tripartito, composto cioè dalle imprese che redigevano il bilancio con i criteri IAS e lo ponevano a riferimento per la determinazione del reddito imponibile, dalle imprese che redigevano il bilancio con i criteri tradizionali e ponevano tale bilancio a riferimento del reddito imponibile e dalle imprese che, pur redigendo il bilancio con i criteri IAS, potevano optare per la determinazione del reddito imponibile con gli stessi criteri delle imprese che redigevano il bilancio con i criteri tradizionali.

Per questi motivi, nel caso si fosse optato per questa alternativa, la facoltà sarebbe stata sostituita da un obbligo di legge.

Questa soluzione era ritenuta la più idonea dalla Commissione, in quanto, era la più coerente con la situazione di quel periodo.

La seconda soluzione, invece, prevedeva sempre la possibilità, per le imprese soggette alla disciplina dettata dallo IASB, di scegliere come riferimento per la determinazione del reddito imponibile il bilancio IAS o il bilancio tradizionale.

La differenza con la prima soluzione, però, stava nel fatto che, nel caso si sceglieva il bilancio tradizionale, veniva rimossa la valenza civilistica del bilancio IAS. Cioè l’obbligo di redigere il bilancio secondo i Principi contabili internazionali

avrebbe riguardato esclusivamente il bilancio consolidato, come accadeva in altri ordinamenti.⁶²

Entrambe le soluzioni proposte dalla Commissione, però, non rimediavano al problema che consisteva nel fatto che sarebbero venute a coesistere, nello stesso ordinamento fiscale, imprese che determinavano il reddito imponibile sulla base del bilancio IAS e imprese che derivavano quest'ultimo dal bilancio tradizionale.

III.2 La scarsa trasparenza dell'imposizione sulle imprese

Uno dei problemi che riguarda la disciplina fiscale è sicuramente quello della trasparenza, cioè l'impossibilità di stabilire a priori il carico fiscale.

Questo è un problema che affligge quasi tutti gli ordinamenti fiscali a causa delle caratteristiche intrinseche della disciplina.

Infatti, come abbiamo più volte ripetuto, tra gli scopi della normativa tributaria c'è quello di garantire l'effettività e la certezza del rapporto tra le parti (Fisco – Contribuente) e proprio questa finalità richiede una disciplina molto precisa.

Questa proprietà rende la disciplina fiscale molto forte, poiché riduce ai minimi termini la discrezionalità del soggetto addetto alla dichiarazione dei redditi, ma allo stesso tempo rende quest'ultima molto complessa.

Tale complessità della disciplina del reddito d'impresa, oltre a generare, soprattutto per le imprese di maggiori dimensioni, costi per gli adempimenti e per il fisco maggiori difficoltà in sede di accertamento, rende molto difficile stabilire l'effettivo carico tributario gravante sulle imprese. Ciò comporta per gli investitori e per le imprese l'impossibilità di operare immediati raffronti con gli altri sistemi di tassazione.

In particolare, con l'introduzione delle deduzioni extracontabili il Legislatore aveva cercato di rimediare al problema delle interferenze fiscali nel bilancio

⁶² L'Italia fu l'unico Stato membro a estendere l'uso dei Principi contabili internazionali al bilancio d'esercizio.

d'esercizio che, come più volte ripetuto, inquinavano i documenti contabili con voci prive di qualsiasi giustificazione economica.

Le intenzioni del Legislatore erano, senza alcun dubbio, legittime, ma le modalità con cui si decise di intervenire, se è vero che permisero di restituire al bilancio d'esercizio la sua funzione originaria, causarono un aumento della complessità.

Infatti, il contribuente per beneficiare delle agevolazioni concesse dall'Amministrazione finanziaria (Fisco) doveva riportare in un apposito prospetto (prospetto EC del Modello UNICO) le differenze tra valori fiscali e civili.

Inoltre, l'esigenza di rendere meno complesso il sistema fiscale nazionale veniva anche dalla necessità di coordinare le legislazioni degli Stati membri.⁶³

Infatti, in quegli anni la Commissione Europea emanò numerose raccomandazioni che avevano come obiettivo il riavvicinamento delle legislazioni nazionali.

In particolare, la Commissione si preoccupava di rimuovere gli ostacoli al funzionamento del mercato comune derivanti dall'imposizione societaria.

III.3 L'errata applicazione della disciplina del 2003

L'eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio d'esercizio e la contestuale riforma del diritto tributario non rappresentarono una semplice evoluzione della legislazione sul bilancio, ma una vera e propria rivoluzione nell'ambito di quest'ultima.

Infatti, il Legislatore civilistico e quello fiscale, per la prima volta, consentirono, giuridicamente, la redazione di un bilancio d'esercizio veritiero, composto da uno

⁶³ Il coordinamento è una procedura meno invasiva rispetto all'armonizzazione, infatti, questo può essere realizzato facendo ricorso alla cooperazione internazionale.

stato patrimoniale e da un conto economico corretti, anche se considerati singolarmente.⁶⁴

Se sul piano della legislazione, però, con questi provvedimenti, furono fatti notevoli passi in avanti, lo stesso non può dirsi riguardo al comportamento dei soggetti deputati a redigere il bilancio d'esercizio.

Questi ultimi, anche se disponevano di tutti gli strumenti per redigere un bilancio d'esercizio corretto e, allo stesso tempo, di beneficiare delle agevolazioni concesse dal Fisco, continuavano a redigere bilanci inquinati da poste prive di qualsiasi giustificazione economica. Infatti, l'abolizione della possibilità d'indicare nello stato patrimoniale e nel conto economico valori privi di qualsiasi giustificazione economica poteva migliorare la comunicazione di quest'ultimo solamente se coloro che erano addetti alla redazione del bilancio adottavano un comportamento, economicamente e giuridicamente, corretto.

Così non fu, in quanto, nonostante la strumentazione messa a disposizione dal Legislatore (eliminazione delle interferenze fiscali e riforma del sistema fiscale), i redattori del bilancio, in particolare quelli di piccole e medie imprese, continuavano a inquinare quest'ultimo con voci che avevano rilevanza esclusivamente fiscale.

In questo modo, non solo stato patrimoniale e conto economico, ma tutto il bilancio d'esercizio era incorretto, infatti, con l'eliminazione delle interferenze fiscali era stato rimosso l'obbligo di fornire in nota integrativa le informazioni sulle voci prive di giustificazione economica.

In realtà, un comportamento di questo genere, da parte degli addetti alla redazione del bilancio d'esercizio, poteva essere previsto dal Legislatore, dato che già nel periodo ante riforma, quest'ultimi non applicavano la disciplina prevista dal Codice civile.

⁶⁴ Prima degli interventi legislativi del 2003 per avere un'idea della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa bisognava considerare contemporaneamente stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

Infatti, in un'analisi sulla situazione riscontrabile nell'ambito della redazione dei bilanci, prima dell'intervento del 2003, emerse come più del 90 per cento dei documenti contabili presentassero una particolarità: la maggior parte dei bilanci indicava, nello stato patrimoniale e nel conto economico, valori fiscalmente deducibili senza fare riferimento, in nota integrativa, alle interferenze fiscali.

Tale analisi evidenziava chiaramente come fosse molto diffusa fra le imprese la prassi d'indicare in bilancio valori fiscalmente deducibili e di considerare tali importi "economicamente corretti" in modo da evitare qualsiasi calcolo extracontabile.

La ragione di un simile comportamento poteva essere ricercata nel carico di lavoro eccessivo (maggiori costi) richiesto per adempiere correttamente agli obblighi di legge.

III.4 La riduzione del gettito

Con la riforma tributaria del 2003,⁶⁵ il Legislatore, come più volte ripetuto, introdusse la possibilità di dedurre alcuni componenti negativi senza richiedere la loro imputazione a conto economico.

L'intervento del 2003, però, non definì con precisione il campo d'applicazione di questo istituto, ad esempio riservando le deduzioni extracontabili alle sole norme sovvenzionali.

Questa mancanza da parte del Legislatore causò un'esplosione delle deduzioni extracontabili, tant'è che l'ammontare di queste ultime raggiunse ben presto la cifra di 14 miliardi di euro.

Inoltre, nonostante la riduzione dell'aliquota IRES, dal 34 al 33 per cento, attuata con la riforma tributaria del 2003, l'esigenza di riavvicinare le legislazioni degli Stati membri in materia d'imposizione societaria, richiedeva un nuovo taglio dell'aliquota.

Per far fronte alla conseguente riduzione del gettito, derivante dall'imposta sul reddito delle società, quindi, occorreva ampliare la base imponibile.

⁶⁵ D. Lgs. 344/2003

III.5 L'abrogazione delle deduzioni extracontabili

A causa delle difficoltà riscontrate, in seguito all'introduzione delle deduzioni extracontabili, il Legislatore, nel 2007, decise d'intervenire.

Il provvedimento, contenuto nella Finanziaria 2008,⁶⁶ prevedeva l'eliminazione delle deduzioni extracontabili e, quindi, il ritorno al principio della previa imputazione al conto economico dei componenti negativi sovvenzionali e forfettari.

Inoltre, per contenere il problema delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio, che in seguito all'eliminazione delle deduzioni extracontabili potevano ripresentarsi, il Legislatore predispose nuovi poteri valutativi per l'Amministrazione finanziaria (Fisco).

III.5.1 La Finanziaria 2008

Tra i provvedimenti della Finanziaria 2008 particolare importanza aveva l'abrogazione delle deduzioni extracontabili, introdotte con la Riforma fiscale del 2003, attuata attraverso l'eliminazione del quadro EC del Modello UNICO.

Infatti, l'art. 1, comma 33, lettera q), della Finanziaria 2008 eliminò l'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR, cancellando la possibilità di effettuare ammortamenti, rettifiche di valore e altri accantonamenti per ragioni meramente fiscali, in mancanza della previa imputazione in bilancio.

In seguito a tale intervento normativo, quindi, risorse il principio della previa imputazione a conto economico, salve le deroghe alle lettere a) e b), comma 4, art. 109, del TUIR.

Dopo il radicale intervento del 2007, quindi, il quadro legislativo di riferimento è il seguente:

- Per i componenti positivi resta ferma la tassabilità di quest'ultimi, anche se non registrati nel conto economico;⁶⁷

⁶⁶ L. 24 dicembre 2007, n. 244, legge Finanziaria 2008.

⁶⁷ Art. 109, comma 3, del TUIR.

- Per i componenti negativi, invece, opera la regola generale della previa imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza, con le seguenti eccezioni:

- I componenti imputati direttamente a patrimonio netto, per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali;⁶⁸
- I componenti imputati al conto economico di esercizi precedenti, la cui deduzione è stata rinviata per effetto dell'applicazione di norme fiscali;⁶⁹
- I componenti negativi di reddito che sono deducibili per espressa previsione di legge;⁷⁰
- Le spese e gli oneri specificamente afferenti a ricavi e altri proventi che, pur non essendo imputati al conto economico, concorrono alla formazione del reddito e risultano da elementi certi e precisi.⁷¹

Con la Finanziaria 2008 dunque si torna al passato, infatti, un costo per avere rilevanza fiscale deve avere anche una base civilistica.

D'altro canto, però, non possono essere dedotti i costi iscritti nel conto economico che non rispettano i criteri fiscali.

Tutto questo, però, porta con sé il rischio del ritorno delle interferenze fiscali, con l'aggravante che ora il Codice civile non consente, come in passato, d'inserire in bilancio voci prive di qualsiasi giustificazione economica.

In conclusione, se fino al 2003 l'inquinamento del bilancio d'esercizio era condannato dagli studiosi, ma ammesso dall'ordinamento, a partire dal 2008 vi è il rischio che vengano redatti bilanci scorretti dal punto di vista civilistico al solo scopo di avvalersi delle agevolazioni concesse dal Fisco, infatti, di fronte a componenti che

⁶⁸ Art. 109, comma 4, secondo periodo, del TUIR.

⁶⁹ Art. 109, comma 4, lettera a), del TUIR.

⁷⁰ Art. 109, comma 4, lettera b), primo periodo, del TUIR.

⁷¹ Art. 109, comma 4, lettera b), ultimo periodo, del TUIR.

hanno rilevanza fiscale, ma non civilistica, l'impresa deve scegliere se rinunciare alle deduzioni o inquinare il bilancio.

III.5.2 Gli effetti dell'abrogazione delle deduzioni extracontabili sulla fiscalità differita

Le deduzioni effettuate al di fuori del conto economico non rappresentavano altro che un'anticipazione della rilevanza fiscale di componenti negativi ancora privi di qualsiasi giustificazione economica.

Quest'ultime non modificavano l'onere fiscale di competenza di un esercizio, ma semplicemente diminuivano l'importo delle imposte correnti e aumentavano quello delle imposte passive.

Scomparse le deduzioni extracontabili, quindi, si assistette a un aumento delle imposte correnti a scapito delle imposte differite passive.

In seguito all'entrata in vigore della L. 244/2007 (Finanziaria 2008), inoltre, si assistette a una riduzione del fondo per imposte differite a causa del taglio dell'aliquota IRES, dal 33 al 27,50 per cento, previsto dalla stessa legge.

Questa diminuzione, a sua volta, determinò un aumento delle riserve di patrimonio netto poste a copertura delle deduzioni extracontabili, poiché l'ammontare delle riserve in questione dipendeva dal fondo per imposte differite.⁷²

III.5.3 L'imposta sostitutiva sul riallineamento dei valori

Tra le cause dell'abrogazione delle deduzioni extracontabili vi era sicuramente la complessità del sistema introdotto con la Riforma del 2003, infatti, la disciplina in questione comportava maggiori adempimenti per il contribuente.

Proprio in ossequio all'esigenza di semplificazione, il Legislatore, con la Finanziaria 2008, introdusse un regime facoltativo per abbandonare immediatamente il quadro EC del Modello UNICO.

⁷² L'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR, prevedeva che, in caso di distribuzione di dividendi, le riserve di patrimonio netto non potessero scendere al di sotto delle deduzioni extracontabili operate, al netto delle corrispondenti imposte differite passive.

Tale regime facoltativo non è altro che un sistema, per riallineare i valori civili e fiscali, molto più semplice e veloce di quello previsto dall'abrogato art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR, poiché basato sul versamento di un'imposta sostitutiva.

In particolare l'art. 1, comma 48, della Finanziaria 2008, afferma che *“L'eccedenza dedotta ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche recate dalla presente legge, può essere recuperata a tassazione mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni attuative per la definizione delle modalità, dei termini e degli effetti dell'esercizio dell'opzione. Si applicano le disposizioni del comma 2-ter, secondo periodo, dell'art. 176, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30 per cento, la seconda al 40 per cento e la terza al 30 per cento; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento”*.

In relazione alle riserve di patrimonio netto poste a copertura delle deduzioni extracontabili, invece, la Finanziaria 2008 ha predisposto un regime di affrancamento facoltativo che ha come scopo quello di eliminare il vincolo di non disponibilità che grava su tali riserve. Questo regime, però, non ha nessun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi. Nello specifico si tratta di un affrancamento a titolo oneroso, basato sul pagamento di un'imposta sostitutiva dell'1 per cento.⁷³

⁷³ L'art. 1, comma 34, ottavo periodo, della Finanziaria 2008, prevedeva che *“Il contribuente ha tuttavia la facoltà di eliminare il vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione, ma*

Occorre ricordare che quello appena descritto è un regime opzionale, pensato per offrire al contribuente un modo rapido e veloce per passare al nuovo sistema, senza aspettare la lunga procedura di riallineamento dei valori.

Nulla, però, impedisce al contribuente di sbarazzarsi del quadro EC attraverso il naturale assorbimento delle differenze tra valori civili e fiscali, come disposto dall'abrogato art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR.

III.5.4 Vantaggi e svantaggi dell'affrancamento

Con il pagamento dell'imposta sostitutiva i contribuenti ottengono la riconciliazione tra valori civili e fiscali e possono avvalersi dei benefici in termini di ammortamenti, realizzi e liberazione delle riserve di patrimonio netto.

Infatti, per chi opta per l'uscita anticipata dal quadro EC, cioè esercita l'opzione prevista dal comma 48, art. 1, della Finanziaria 2008, è prevista l'automatica liberazione delle riserve di patrimonio netto, senza bisogno di pagare l'imposta sostitutiva dell'1 per cento prevista dall'ottavo periodo, comma 34, art. 1, della legge summenzionata.

L'esercizio dell'opzione, però, richiede un'analisi di convenienza economica, infatti, se da un lato il riconoscimento dei maggiori valori è, senza alcun dubbio, vantaggioso, dall'altro bisogna valutare la redditività futura dell'impresa, dato che se le previsioni di redditività dell'impresa per il futuro sono nulle o addirittura negative l'esercizio dell'opzione può rivelarsi una scelta errata.

III.5.5 Il D.M. 3 marzo 2008

Come previsto dal terzo periodo, comma 48, art. 1, della Finanziaria 2008, il Ministro dell'economia e delle finanze, con il D.M. 3 marzo 2008, ha definito la disciplina per cancellare o ridurre le eccedenze, che risultavano dal quadro EC, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva.

senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi, assoggettandole in tutto o in parte a imposta sostitutiva con aliquota dell'uno per cento; l'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007".

In particolare, l'art. 1, comma 2, del decreto ministeriale, precisa che l'opzione per *“l'imposta sostitutiva può essere esercitata anche in relazione a singole classi di beni e altri elementi corrispondenti ai rigi di ciascuna sezione del quadro EC. L'assoggettamento a imposta sostitutiva riguarda comunque, per ciascun rigo oggetto di riallineamento, l'intero ammontare delle differenze tra i relativi valori civili e fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o l'intero ammontare delle differenze residue risultanti dalle dichiarazioni dei redditi dei successivi periodi”*.

Il comma 3, prevede una deroga al principio in base al quale l'imposta sostitutiva deve riguardare l'intero ammontare delle differenze di valore relative al singolo rigo. Infatti, le differenze di valore relative ai beni che rientrano nella sezione I del quadro EC, che vengono ceduti nel periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione, prima del pagamento della prima rata, non rientrano nella base imponibile dell'imposta sostitutiva.

Il comma 4, invece, afferma che l'opzione si esercita attraverso il pagamento della prima delle tre rate entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta di riferimento per l'individuazione delle differenze residue oggetto di riallineamento.

Il D.M. 3 marzo 2008, inoltre, prevede l'opzione tardiva, ma in tal caso l'imposizione sostitutiva riguarda solamente le differenze non ancora recuperate.

In base all'art. 2, comma 1, dello stesso decreto, il riallineamento dei valori si produce a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata l'opzione, mentre, il comma 2, prevede che i beni che rientrano nella sezione I del quadro EC non devono essere oggetto di atti di disposizione per almeno quattro anni. Infatti, nel caso questi fossero oggetto di atti di disposizione prima che siano trascorsi quattro anni l'imposta versata a titolo d'imposta sostitutiva sarebbe considerata un acconto dell'imposta sul reddito.

III.5.6 Il reversal

Nel caso in cui il contribuente non esercita l'opzione le differenze di valore risultanti al 31 dicembre 2007 sono sottoposte a graduale riassorbimento (*reversal*) che si verifica quando i valori di bilancio esuberanti, rispetto ai valori fiscalmente deducibili, sono imputati a conto economico.

Inoltre, il recupero delle eccedenze può avvenire anche attraverso la distribuzione delle riserve di patrimonio netto poste a copertura delle deduzioni extracontabili.

Infine, occorre ricordare che nel caso in cui il contribuente opta per il *reversal* questo è tenuto a redigere il quadro EC del Modello UNICO per evidenziare il recupero delle eccedenze.

III.5.7 Gli effetti dell'affrancamento delle eccedenze sulla fiscalità differita

L'opzione per l'affrancamento delle eccedenze produce degli effetti rilevanti sulla fiscalità differita, infatti, il fondo per imposte differite è stato predisposto considerando l'aliquota ordinaria dell'IRES, mentre, l'imposta sostitutiva prevede un prelievo inferiore.

L'eccedenza del fondo per imposte differite deve essere imputata a rettifica dell'importo del fondo stesso, dal punto di vista patrimoniale, e confluire nel conto economico attraverso la rilevazione di minori imposte dovute.⁷⁴

III.5.8 Il potere dell'Amministrazione finanziaria

Per evitare che il principio della previa imputazione al conto economico comporti l'inquinamento del bilancio d'esercizio, il Legislatore ha introdotto, con la Finanziaria 2008, una norma che ha come scopo quello di eliminare il rischio di un ritorno delle interferenze fiscali.

⁷⁴ Per l'adeguamento del fondo per imposte differite, in seguito all'esercizio dell'opzione, si accoglie la soluzione proposta da C. Cascone, Modello UNICO 2008 – Quadro EC. Riallineamento dei valori civili e fiscali, in "La settimana fiscale" del 24 aprile 2008, pag. 19.

Infatti, l'art. 1, comma 34, nono periodo, della Finanziaria 2008, prevede che *“Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico dall'esercizio dal quale ... decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base ai corretti principi contabili”*.

Si tratta di una norma antielusiva, poiché non dispone sulla composizione della base imponibile dell'imposta, ma attribuisce un potere alla Finanza di disconoscere la deducibilità di componenti di reddito frutto di stime, allorché ricorrano specifiche condizioni.

In realtà, però, sembra che la Finanza ricorra a esercitare tale potere esclusivamente in presenza di uno scarto nelle valutazioni dei vari esercizi, cioè tra valutazioni effettuate prima e valutazioni effettuate dopo l'abrogazione delle deduzioni extracontabili. Per questo motivo, molti studiosi ritengono che questa disposizione non sia sufficiente per evitare il ritorno delle interferenze fiscali.

La Finanziaria 2008, però, ha previsto anche l'abrogazione degli ammortamenti anticipati e accelerati, sicché, il rischio che, in seguito all'abrogazione delle deduzioni extracontabili, il bilancio d'esercizio perda la sua funzione di descrivere la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa si è attenuato.⁷⁵

Quest'affermazione è dovuta al fatto che gli ammortamenti accelerati e, in particolare, gli ammortamenti anticipati costituivano la causa principale dell'inquinamento del bilancio d'esercizio.

⁷⁵ L'abrogazione degli ammortamenti anticipati e accelerati è avvenuta per mezzo dell'art. 1, comma 33, lettera n), della Finanziaria 2008, la quale ha previsto l'abrogazione del comma 3, dell'art. 102, del TUIR.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

La comunicazione completa, veritiera e corretta di dati contabili, oggi, rappresenta una vera e propria arma strategica che, se sapientemente utilizzata, non solo non danneggia le imprese, bensì può portare quest'ultime a conseguire risultati economici ragguardevoli, nel medio e lungo periodo.

Questo è dimostrato dal fatto che sempre più imprese comunicano all'esterno dati di natura sociale. Infatti, in Italia la redazione del bilancio sociale non è obbligatoria, nonostante ciò, però, il numero delle imprese che redige tale documento cresce in maniera esponenziale.

Sempre di più, quindi, si può ritenere che una corretta pubblicazione di dati, contabili e non, rappresenti, non un obbligo giuridico bensì un'opportunità strategica che le aziende possono gestire ottenendo in cambio, nel medio e lungo periodo, risultati economico-finanziari migliori.

Dall'analisi delle aziende che in questi ultimi anni hanno pubblicato bilanci sociali, si può notare come la pubblicizzazione di tali dati non sia limitata alle aziende di natura sociale bensì coinvolge anche le imprese private, il cui obiettivo è la massimizzazione del risultato d'esercizio. Questo dimostra, al di là di ogni dubbio, che la pubblicizzazione di dati aziendali rappresenta, non un "fardello" da cui non ci si può esimere, bensì una vera e propria opportunità strategica che, se adeguatamente sfruttata, consente all'impresa il conseguimento degli obiettivi economici e finanziari.

Per i motivi sopra citati si ritiene che la divulgazione di dati riguardanti la situazione economico-finanziaria rientri fra le opportunità strategiche che un'impresa deve sfruttare, non nell'ottica della pubblicizzazione di dati riservati e di interesse esclusivo del soggetto economico, ma nella prospettiva di una proattività con i soggetti esterni all'impresa. Proattività che non solo non è di ostacolo al conseguimento di ottimi risultati economico-finanziari, ma che al contrario, rappresenta un vero e proprio strumento affinché tali risultati siano raggiunti.

Quest'argomentazione ci spinge a ritenere che il bilancio d'esercizio debba essere un documento privo d'interferenze fiscali, cioè un documento che permetta di descrivere la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

Le esigenze informative degli *stakeholders*, però, devono essere bilanciate con quelle di certezza del prelievo, sia per l'Amministrazione finanziaria (Fisco) sia per il contribuente, poiché il nostro sistema fiscale ha accolto il principio di derivazione. Quest'ultimo, come più volte ripetuto, prevede che il reddito imponibile sia determinato partendo dal risultato d'esercizio espresso dal conto economico.

Riguardo al principio di derivazione, dobbiamo dire che questo rappresenta la migliore fra le alternative a disposizione, in quanto tale soluzione comporta un minor numero d'inconvenienti rispetto alle altre (doppio binario, monobinario, eccetera).

Tra gli aspetti negativi di quest'opzione, però, rientrano, appunto, le interferenze fiscali.

Un modo per cercare di eliminare quest'ultime potrebbe essere quello di ridurre le differenze tra i principi di competenza previsti dalla disciplina fiscale e dalla disciplina civilistica.⁷⁶ In questo modo, si potrebbero ridurre gli scostamenti di valore e con essi le interferenze fiscali.

Questo consentirebbe, da un lato, di salvaguardare la finalità originaria del bilancio d'esercizio, cioè quella di descrivere la situazione aziendale, e dall'altra di ridurre la complessità del sistema fiscale, in modo da garantire la certezza del prelievo, sia per l'Amministrazione finanziaria sia per il contribuente.⁷⁷

Infatti, il Legislatore fiscale ha sempre legiferato adottando un sistema di dipendenza e mutando gli istituti previsti dal Codice civile, allo scopo principale di realizzare la certezza della disciplina. Di qui la tassonomia che ha pervaso la legislazione fiscale e che ha causato la complessità della materia.

⁷⁶ Art. 109, del D.P.R. 917/1986 e punto 3), art. 2423-bis, del Codice civile.

⁷⁷ La certezza dei tributi, cioè che l'imposta da pagare sia certa e non arbitraria, e l'economicità della riscossione sono due dei quattro principi amministrativi delle imposte enunciati da Adam Smith, nell'opera *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, pubblicata nel 1776.

Tuttavia va ricordato che l'opinione più accreditata ritiene che sia una mera illusione di origine illuministica ipotizzare che, attraverso il ricorso a un procedimento di tipo meccanico, sia possibile evitare arbitri e incertezze: perché, quando la casistica domina la materia giuridica, il diritto positivo riesce a dominarla solo in maniera provvisoria. La disciplina legale, difatti, stenta sempre ad adeguarsi alla velocità dell'economia.

Bibliografia

Salvatore Sarcone, *La formazione del bilancio annuale*, Roma, CEDAM, 2003

Alessia Pescosolido, Giuseppe Vegas, *Dimensione finanze*, Varese, Paramond, 2009

Riviste

Maria Teresa Bianchi (2002), “*Fisco e bilancio d’esercizio: nella nota integrativa una possibile soluzione alle interferenze tributarie*”, *il fisco*, 1, 32, pp 5104

Roberto Lunelli (1999), “*Evoluzione e prospettive del reddito (imponibile) d’impresa*”, *il fisco*, 1, 42, pp 3159

Nicolò Pollari (1997), “*Determinazione fiscale del reddito d’impresa e raccordo con il bilancio d’esercizio*”, *il fisco*, 1, 27, pp 7661

Claudio Feliziani (1994), “*Appendice fiscale al bilancio. Problemi applicativi e soluzioni operative*”, *il fisco*, 1, 12, pp 3160

Emanuela Fusa (2002), “*Bilancio ed eliminazione delle interferenze fiscali: la problematica degli ammortamenti anticipati torna in primo piano*”, *il fisco*, 1, 7, pp 936

Flavio Dezzani, Luca Dezzani (2005), “*Il disinquinamento fiscale del bilancio: il Quadro EC*”, *il fisco*, 1, 11, pp 4307

Christian Attardi (2008), “*Abrogazione delle deduzioni extracontabili e riallineamento dei valori civili e fiscali*”, *il fisco*, 1, 20, pp 3624

Maria Silvia Avi (2004), “*Eliminazione delle interferenze fiscali: evoluzione, rivoluzione o involuzione?*”, *il fisco*, 1, 18, pp 2698

Norme

R.D. 24 agosto 1877, n. 4021

D.P.R. 5 luglio 1951, n. 573

D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597

Direttiva CEE 25 luglio 1978, n. 660

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

L. 26 marzo 1990, n. 69

D. Lgs. 9 aprile 1991, n. 127

L. 8 agosto 1994, n. 503

L. 3 ottobre 2001, n. 366

D. Lgs. 9 gennaio 2003, n. 6

L. 7 aprile 2003, n. 80

D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344

L. 24 dicembre 2007, n. 244

Interventi

Paolo Moretti, *“Le interferenze fiscali nel bilancio d’esercizio”*, intervento A.N.T.I., luglio 2004

Sitografia

www.altalex.com

www.cndcec.it

www.fondazioneoic.eu

www.camera.it

www.senato.it

www.ilsole24ore.com

Ringraziamenti

Vorrei ringraziare il Professor Alessandro Mechelli, relatore di questa tesi, e il Professor Pietro Mastrapasqua per il supporto fornitomi.

Inoltre, un grazie particolare va alla mia famiglia, a cui dedico questa tesi, per la possibilità che mi hanno dato e, soprattutto, per il sostegno che ogni giorno mi danno.

Infine, desidero ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuto durante il mio percorso, tra questi un ringraziamento particolare va ad Enrica.