



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in
Amministrazione, Finanza e Controllo
ordinamento ex D.M. 270/2004

Tesi di Laurea

**IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE
RAFFORZATA PER
I SOGGETTI OIC-ADOPTER**

Aspetti problematici e prospettive comparate

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore

Ch. Prof.ssa Sara De Vido

Laureando

Federico Bruno

Matricola 844244

Anno Accademico

2017/2018

Indice

Introduzione.....	4
CAPITOLO I	5
ORIGINE ED EVOLUZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	5
1. Considerazioni Preliminari	5
2. I modelli teorici di determinazione della base imponibile IRES	7
3. Evoluzione del principio di derivazione nell'ordinamento nazionale	9
3.1. Il Regio decreto n. 4021/1971	9
3.2 Il Regio decreto 17 settembre 1931 n. 1608 e il Regio decreto 7 agosto 1936, n 1639	12
3.3 La Riforma Vanoni	15
3.4. La riforma del biennio 1971-1973	18
3.5 Dalla la nascita dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) e giuridiche (IRPEG) alla disciplina di determinazione vigente. Costituzionalità dell'IRPEG	25
3.6 L'evoluzione dei metodi di accertamento in seguito alla Riforma del 1971-1973.....	27
3.7 La Visentini-ter e la determinazione dell'imponibile basata sulle dimensioni del soggetto passivo: gli studi di settore e problematiche recenti.....	29
3.8 L'evoluzione del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e cenni dell'attuale disciplina	34
3.9. Il Decreto Milleproroghe 2016	35
CAPITOLO II	39
LE REGOLE VIGENTI DI DERIVAZIONE DELL'IMPONIBILE NELLA NORMATIVA ITALIANA, IL D.LGS 139/2015 E IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE «RAFFORZATA». PROFILI CIVILISTICI E FISCALI	39
1 considerazioni preliminari.....	39
2. Le <i>rationes</i> alla base del rinvio alle scritture contabili	42
3. Evoluzione del quadro europeo in materia di bilancio	46
4. Il ruolo dei principi contabili nazionali emanati dall'OIC.....	51
5. La Direttiva 34/UE/2013 e il recepimento nel D.lgs. 139/2015 nell'ordinamento nazionale. Analisi dei profili civilistici e fiscali	54
5.1 Sintesi della riforma contabile	54
5.2. Il principio di rilevanza	59
5.3. Il Principio di rappresentazione sostanziale	64
5.3.1 La prevalenza della sostanza sulla forma nella normativa nazionale	64
5.3.2. La prevalenza della sostanza sulla forma secondo il nuovo OIC 11 e i poteri di sindacato dell'amministrazione finanziaria	68
6. Profili fiscali della «derivazione rafforzata»	73
6.1 Il coordinamento della disciplina fiscale con la riforma contabile: il principio di derivazione rafforzata e il regime transitorio	73
6.2 Il Decreto ministeriale attuativo del 3 agosto 2017	77
6.3 Ambito applicativo del principio di derivazione rafforzata.....	79
6.3.2. Il bilancio in forma abbreviata (riflessi per le società di persone e imprese di assicurazione)	85
6.4. Effetti della cd. «Derivazione rafforzata» dell'imponibile	87
6.5. Limitazioni e deroghe	90

6.6. Qualificazione, imputazione temporale e classificazione	93
6.7. Rilevanza fiscale dei componenti imputati a patrimonio netto e deroghe previste... ..	96
6.8. Accantonamenti e fatti intervenuti successivamente alla chiusura dell'esercizio	99
6.9. Gli strumenti finanziari e le partecipazioni	102
6.10. Gli strumenti finanziari derivati di copertura e non	104
6.11. Svalutazione delle rimanenze a costi specifici	108
6.12. Rilevanza fiscale dell'iscrizione al costo ammortizzato	110
6.13. I <i>bitcoin</i>	113
6.14. Gli immobili in bilancio	114
CAPITOLO III	117
PROFILI COMPARATI ED EUROPEI DEL MODELLO DI DERIVAZIONE DELL'IMPOSTA SOCIETARIA	117
1. Considerazioni preliminari	117
2. Profili comparati dei modelli di derivazione dell'imponibile dell'imposta societaria	117
3. Il modello di derivazione per l'imposta societaria tedesca	121
4. Il modello di derivazione per l'imposta societaria francese.....	125
5. Il modello di derivazione dell'imposta societaria nel Regno Unito	131
6. La Direttiva 2013/34/UE negli ordinamenti tributari di Francia, Germania e Regno Unito. Prospettive <i>de iure condendo</i> per l'ordinamento italiano	136
CONCLUSIONI	141
BIBLIOGRAFIA.....	146

Introduzione

L'elaborato intende approfondire uno tra i principi cardine del diritto tributario ovvero la derivazione della base imponibile fiscalmente dal risultato di bilancio civilistico per i soggetti passivi dell'IRES.

La tesi prende le mosse da un *excursus* storico attraverso il quale si è proceduto ad identificare la *ratio* di tale postulato mettendo in luce le diverse finalità che le due grandezze – reddito di conto economico e reddito imponibile – possiedono.

Esaminato questo aspetto, lo scrivente ha focalizzato l'attenzione sulle scelte che negli anni il Legislatore italiano ha compiuto riguardo alla determinazione del reddito imponibile, evidenziando in particolar modo, come dottrina e giurisprudenza le hanno di conseguenza interpretate.

Rispettivamente al secondo capitolo, lo studio si è concentrato sul diritto positivo esponendo nel massimo dettaglio il vero tema del presente lavoro ovvero il principio di derivazione cd. «rafforzata» introdotto nel nostro ordinamento, per i soggetti *OIC-adopter*, dal D.l. n. 244/2016. L'analisi dell'introduzione e degli effetti di tale principio è preceduta dalla trattazione della riforma contabile del bilancio d'esercizio civilistico operata dal D.lgs. 139/2015 in recepimento della Direttiva 2013/34/UE. L'obiettivo è quello di comprendere come la novellata disciplina del bilancio per i soggetti *OIC-adopter* si sia avvicinata alle regole che sottostanno alla redazione del bilancio d'esercizio dei soggetti *IAS-adopter* –per i quali era già vigente la derivazione rafforzata. L'introduzione del principio di derivazione «rafforzata» per i soggetti *OIC-adopter* rappresenta infatti il coordinamento della normativa fiscale alla riforma contabile.

Al terzo capitolo, si è svolta una comparazione fra i criteri di derivazione della base imponibile per le società nei principali ordinamenti comunitari in relazione sia alle normative interne sia alle direttive comunitarie; si è operato, infine, un confronto tra il recepimento della normativa comunitaria nell'ordinamento interno italiano ed il recepimento negli altri ordinamenti dell'Unione.

CAPITOLO I

ORIGINE ED EVOLUZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

1. Considerazioni Preliminari

Uno dei cardini che regola la determinazione del reddito imponibile di impresa è il c.d. principio di derivazione secondo il quale il reddito fiscalmente imponibile discende dal reddito netto di Conto economico civile¹.

È, quindi, a prima vista evidente che la determinazione della base imponibile deriva da una grandezza quantitativa determinata per ottemperare ad altri obblighi-finalità. La norma di raccordo tra reddito di conto economico e base imponibile fiscale è presente nell'ordinamento tributario italiano all'art. 83 del Testo Unico dell'Imposte sui Redditi (d'ora in avanti TUIR) per quanto concerne le società di capitali. Tale norma, nello specifico, dispone che la base imponibile è da determinarsi apportando al risultato di conto economico – sia esso di utile o di perdita – le «variazioni» previste dalla legge specifica tributaria.

Tale principio vale anche per l'imposta del reddito di impresa prodotto dalle persone fisiche e dalle società di persone per effetto del richiamo all'art. 83 dell'art. 56 TUIR.

¹ Per una disamina della letteratura sul principio menzionato *ex multis*: FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984 p. 877; TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AaVv., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, Milano-Roma, 1990; TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario: principi generali*, Milano, 1991; GIOVANNINI A., *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, I, 1993, p. 602; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 1993; FALSITTA G., *La dichiarazione tributaria ed il bilancio di esercizio*, in AaVv., *Trattato di diritto tributario*, a cura di AMATUCCI A., vol. III, Padova, 1994, pp. 47 e ss.; ZIZZO G., *Stato e prospettive dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 933; Zizzo G., *L'imposta sul reddito delle società*, in AaVv., *Manuale di Diritto tributario*, parte speciale, a cura di FALSITTA G., Padova, 2013, p. 371; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Torino, 2016; PICCINELLI G., *Il bilancio di esercizio nella normativa tributaria: le imposte sul reddito e il rapporto tra amministrazione finanziaria e impresa*, Padova, 2000.

Si anticipa che tale principio differisce per i soggetti che redigono il bilancio in base a principi contabili internazionali IAS/IFRS e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in conformità alle norme del Codice Civile, per esplicita deroga dell'art. 83 per quanto concerne i criteri di qualificazione, imputazione temporale, classificazione.

Il reddito derivante dall'esercizio di attività di impresa è senza dubbio una delle categorie reddituali più importanti. Ciò si spiega, in *primis*, con la considerevole entità del gettito tributario che ne deriva; in *secundis*, anche per la rilevanza extrafiscale di carattere politico-economico che rappresenta.

L'affermazione del principio di derivazione è conseguenza di un'evoluzione normativa articolata che si è susseguita nel corso degli anni.

Nel presente capitolo verranno sottoposti ad esame i modelli di determinazione dell'IRES e l'evoluzione che la normativa che li disciplina ha subito nel corso del tempo.

Va altresì tenuto a mente l'ambito soggettivo del presente lavoro, in quanto emerge a prima vista una delimitazione del principio di derivazione, poiché è applicabile a tutti i soggetti passivi IRES.

L'art. 73 del TUIR individua, infatti, i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società ovvero le società di capitali-società per azioni (S.p.A.), società in accomandita per azioni (S.a.p.a.), società a responsabilità limitata (S.r.l.), anche costituite sotto forma di società cooperative o di mutua assicurazione (lettera a.), gli enti pubblici e privati che esercitano attività commerciale residenti in Italia (lettere b. e c.), le società e gli enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello stato (lettera d.).

Considerando l'art. 83 del TUIR – che rappresenta la norma di riferimento della derivazione della base imponibile – si nota che la disposizione è compresa nel titolo II del capo II del TUIR intitolato «*determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti*». Tale rilevante norma, dunque, si rivolge ai soli soggetti passivi di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73, di conseguenza non rientrano nella nostra ricerca i soggetti di cui alle lettere c) e d) comma 1 ovvero tutti gli enti non commerciali –residenti e non – e le società non residenti.

Per questi ultimi, soggetti a cui l'art. 83 non si rivolge, il TUIR dispone specifiche regole per la determinazione della base imponibile IRES.

La delimitazione dell'ambito soggettivo permette una più agevole ed immediata identificazione della categoria reddituale per i soggetti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73. In base a quanto dispone all'art. 81 TUIR vige per essi il c.d. «principio di attrazione» poiché producono – a prescindere dalla fonte reddituale di provenienza – sempre reddito di impresa.

2. I modelli teorici di determinazione della base imponibile IRES

Attraverso una ricerca del tema oggetto di questo lavoro, tra i principali ordinamenti tributari nazionali si possono individuare tre modelli teorici distinti di determinazione della base imponibile per il tributo che incide sul reddito societario².

Il primo, definito della derivazione «assoluta» o «soluzione monorotaia», prescrive che il reddito fiscalmente rilevante sia esattamente uguale al reddito individuato da altri settori del diritto come, ad esempio, il reddito di bilancio di diritto civile.

Il secondo, invece, presuppone una netta separazione delle valutazioni fiscali da grandezze – come il risultato di conto economico – determinate per altri scopi³. Per questa ragione tale soluzione è denominata «modello dell'assoluta autonomia» o «soluzione a doppio binario»⁴.

Il terzo, denominato di «dipendenza o derivazione parziale» si colloca tra le due soluzioni «limite» sopra descritte⁵.

² FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema i rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giur. Comm.*, 1984, p. 877; TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, in *Il Fisco*, 1990, p. 217 e ss.

³ ZIZZO G., *La "questione fiscale" delle società che adottano i principi contabili internazionali*, in AA.Vv., *Saggi sulla riforma dell'IRES, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, a cura di BEGHIN M., Milano, 2008, p. 139.

⁴ FERRANTI G., MIELE L., BUONTEMPO F., *Principi generali del reddito d'impresa*, Milano, 2012, pp. 243 e ss.

⁵ TABET G., *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, 1997, l'autore paragona il risultato di bilancio a un prodotto grezzo che va "lavorato" prima di poter essere utilizzato come base del prelievo fiscale.

Esaminando sommariamente gli ordinamenti tributari dei principali paesi dell'Unione europea, emerge che le scelte dei legislatori non corrispondono perfettamente in alcun caso ai modelli limite di dipendenza e autonomia assoluta. Emerge, tuttavia che tra i vari modelli adottati sia predominante quello della derivazione parziale del reddito di conto economico.

Approfondendo l'analisi ad un livello ulteriore, si possono individuare due sotto-tipi del modello di derivazione parziale, rispettivamente nomenclati «dipendenza formale» e «dipendenza materiale», laddove il primo impone che al risultato di conto economico vengano apportate variazioni in applicazione di norme tributarie che, tuttavia, per aver rilievo ai fini fiscali, devono previamente condizionare il risultato di bilancio; ciò fa sì che la normativa fiscale condizioni *ex ante* le scelte di redazione del bilancio; il secondo, è caratterizzato – contrariamente dalla «dipendenza formale» – dall'ininfluenza delle disposizioni fiscali alla redazione di bilancio.

Da quanto già anticipato si può constatare che il collegamento tra le due grandezze quantitative di reddito di bilancio e reddito imponibile rappresenta una costante della nostra analisi.

Questo orientamento al richiamo della grandezza espressa dal bilancio di esercizio si spiega in primo luogo col maggior grado di analiticità e precisione garantito da quest'ultimo confermato anche dalla tendenza diffusa alla codifica in legge dei principi contabili; vi è l'esigenza, inoltre, di maggiore semplificazione che implica l'eliminazione di doppie determinazioni quantitative simili a cui devono assolvere per norma di legge le società di capitali.

Invero, al fine di comprendere appieno la scelta comune di rifarsi al dato sintetico di bilancio, non va tralasciata la spinta della disciplina procedimentale, ovvero l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di affidarsi – onde procedere ad un accertamento celere del tributo – ad una grandezza quantitativa sintetica con garanzie proprie di legge.

In base a quest'ultima considerazione va rilevato che, talvolta, la determinazione del reddito di conto economico in base ai criteri di legge può comportare l'insindacabilità in fase di accertamento sulle scelte di redazione del bilancio. Va, a tal proposito, sottolineato in ogni caso come la garanzia offerta dal

documento imposto dalle norme civili è correlata positivamente alla variabile dimensionale del soggetto passivo dell'imposta sul reddito. Tale correlazione tra disciplina sostanziale, che si occupa delle norme che regolano la determinazione del reddito di impresa, e disciplina procedimentale, che attiene all'accertamento dell'imponibile, rappresenta uno dei nodi cruciali di questo lavoro.

Sulla base di queste considerazioni introduttive-preliminari e di una rapida presentazione dei principali modelli di derivazione, nel prossimo paragrafo verrà analizzata l'evoluzione della normativa tributaria italiana concernente la determinazione della base imponibile per le società, anche alla luce di istanze politico-sociali che si sono manifestate nel corso degli anni.

3. Evoluzione del principio di derivazione nell'ordinamento nazionale

3.1. Il Regio decreto n. 4021/1971

Per comprendere le scelte del Legislatore alla base dell'attuale normativa in tema di tassazione di reddito di impresa, è utile operare un'analisi storica sulla genesi di tale imposizione.

Il diritto positivo, in merito al tema in oggetto, non discende infatti da uno specifico disegno normativo, bensì è conseguenza di una lenta e complessa evoluzione dispositiva e interpretativa la quale – partendo da una considerazione meramente economica di tale fenomeno, con conseguente rinvio a regole non giuridiche – è giunta nel tempo ad affermare la completa codificazione giuridica della disciplina di determinazione del reddito di impresa, riducendo il rinvio a precetti a-tecnici ad ipotesi meramente residuali.

Ai fini del presente lavoro, l'origine che si rivela nell'ordinamento italiano relativa – anche se in via residuale – alla determinazione e tassazione dei redditi di impresa per le società è il Regio decreto del 24 agosto 1877, n. 4021 rubricato Testo unico della legge d'imposta sui redditi di ricchezza mobile.

Non può essere tralasciata la circostanza che all'epoca non vi era un organico e completo «sistema tributario»; tuttavia, il gettito fiscale si fondava secondo una configurazione vigente tutt'ora: imposte dirette da una parte e indirette dall'altra.

Il R.d. n. 4021/1877 non prevedeva una specifica normativa relativa alla determinazione dei redditi di impresa societari ma, attraverso l'imposta sui redditi di ricchezza mobile, erano soggette a tassazione anche le ricchezze prodotte dalle attività economiche, ivi comprese le società. Il reddito generato dalle varie attività economiche veniva tassato in virtù dell'imposta sulla ricchezza mobile che rappresentava una primaria fonte di entrata fiscale.

La ragione per la quale si contemplava la tassazione in capo alle società si individuava nell'assunto che il loro reddito fosse generato da una fonte reale, intesa come il prodotto di capitale e lavoro.

Come si è scritto, pur non essendoci una normativa completa – nel Testo unico della legge d'imposta – il legislatore ha riconosciuto in deduzione dalle entrate lorde specifici componenti.

Le prime norme di primaria importanza per la nostra analisi del R.d. n. 4021/1877 erano rappresentate dagli art. 31 e 32⁶. Questi disponevano circa la determinazione dei redditi industriali e commerciali, denominati di categoria B. Il reddito imponibile si determinava considerando in diminuzione una serie di componenti negativi di reddito, quali le spese inerenti la produzione e le annualità passive, anche ipotecarie, relative al reddito proveniente da ricchezza mobile. Al contempo andavano fatti rientrare nella base imponibile i costi legati all'indebitamento e i compensi diretti al contribuente e suoi famigliari.

Si trattava apparentemente di una determinazione da cui discendeva un reddito netto da tassare; tuttavia, come sollevato dalla dottrina dell'epoca⁷, l'attività di quantificazione del reddito era influenzata in maniera preponderante da parametri discrezionali non codificati dal legislatore tributario. Di conseguenza, il reddito netto da tassare dipendeva – sebbene in un secondo momento – per lo più dall'attività di accertamento operata dall'Amministrazione finanziaria implicando

⁶ In particolare, l'articolo 32 del Testo Unico del 1877 disponeva «(...) per la classe dei redditi industriali si terrà conto, in deduzione, delle spese inerenti alla produzione, come il consumo di materie grezze e strumenti, le mercedi degli operati, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili (...)».

⁷ SAMPIERI MANGANO V., *Di alcune questioni controverse in materia di tassabilità dei redditi di società commerciali agli effetti della imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1927; BERLIRI L., *L'imposta di ricchezza mobile: incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949.

dunque un superamento della disciplina sostanziale da parte della disciplina procedimentale.

Accanto agli art. 31 e 32 del R.d. n. 4021/1877 va considerata un'ulteriore norma che risulta rilevante ai fini dell'analisi. Si tratta dell'art. 25 del decreto in parola, il quale disponeva una determinazione del reddito da tassare diversa per le società anonime, gli istituti bancari e le società in accomandita per azioni.

Questi soggetti dovevano determinare l'imposta facendo semplicemente riferimento al risultato di bilancio dell'anno solare antecedente a quello di riferimento. È stata quindi codificata per la prima volta la c.d. «tassazione in base al bilancio».

Si veniva, dunque, a verificare una divisione del criterio di determinazione dell'imponibile: da una parte, i soggetti «tassati in base al bilancio», dall'altra, tutti gli altri.

La *ratio* originale di tale disposizione è stata quella di adattare il profilo temporale del periodo di imposta al bilancio di esercizio. Tuttavia, a tal proposito la giurisprudenza ha evidenziato come la scelta prospettata aspirasse, anche indirettamente, a rendere la determinazione dell'imponibile più analitica in modo da dichiarare, fino a prova contraria dell'amministrazione finanziaria, la base imponibile dell'imposta.

Il riferimento al bilancio di esercizio, sebbene già in quel periodo offrisse certe garanzie basate sulla vigente disciplina civilista – in tema presentazione, pubblicità, tenuta dei libri obbligatori ecc. – si rivelò inadeguato altresì a seguito dell'introduzione del codice di commercio del 1882. Quest'ultimo aveva il grosso limite della mancanza di indicazione riguardo i principi e i criteri da utilizzare per la valutazione degli elementi di bilancio. Si proponeva il richiamo, in ragione di ciò, a regole di condotta indicate dalla scienza economica alle quali si allineavano le grandi società commerciali per valutare il patrimonio aziendale⁸. Secondo la dottrina e la giurisprudenza dell'epoca, vi era un limite al potere di contestazione dell'amministrazione finanziaria se le valutazioni effettuate erano coerenti con le

⁸ FALSITTA G., *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni, in Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985.

comuni consuetudini indicate dall'economia aziendale. Questo indirizzo trovava fondamento nella visione condivisa di Stato liberale, i cui principi riconoscevano la libertà e autonomia al contribuente⁹.

Il rimando comune alle valutazioni compiute nella redazione del bilancio si dimostrò dunque inidoneo anche alla luce di una mancanza di normativa unitaria di riferimento.

3.2 Il Regio decreto 17 settembre 1931 n. 1608 e il Regio decreto 7 agosto 1936, n 1639

Alle problematiche manifestatesi sopra esposte, si provò a dare un primo tentativo di risoluzione con il R.d. n. 1608/1931. Si tratta, infatti, della prima novella normativa che ha codificato una puntuale ed uniforme disciplina della dichiarazione dei redditi: furono previste sanzioni penali per chi non la presentava e, al contempo, introdotte una serie di norme che consolidavano il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Parimenti, si disponeva per l'ente accertatore l'obbligo della giustificazione nelle ipotesi in cui il reddito imponibile fosse stato individuato in maniera non conforme al bilancio.

Con il descritto R.d. n. 1608/1931 sorsero, inoltre, innovativi indirizzi giurisprudenziali che identificavano chiaramente, da una parte, gli obblighi e gli interessi del bilancio di esercizio e, dall'altra, le finalità perseguite dal legislatore tributario¹⁰.

Se pur le misure introdotte dal R.d. n. 1608/1931 furono da ritenersi innovative, queste non portarono alla risoluzione dei problemi perduranti. Ciò fu dovuto anche in parte alla rafforzata posizione di dominio assunta nel tempo dall'Amministrazione finanziaria, che si consolidò ancor di più a seguito della legge 7 giugno 1937 n.1016. Infatti in essa venne disposto come il reddito imponibile non andasse più determinato in base all'art. 32 del R.d. n. 4021/1877, ma dovesse essere determinato facendo una media dell'imponibile del biennio precedente. Si

⁹ NUZZO E., *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, Napoli, 1979, p. 12.

¹⁰ LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. fin. Scien. Fin.*, 1981, I, p. 567.

accantonava, dunque, l'idea di una tassazione basata sul «reddito netto» per passare a un modello di reddito imponibile definito normale o ordinario¹¹. Significativa a tal proposito è stata la creazione degli Ispettorati compartimentali delle imposte dirette presso l'amministrazione finanziaria, i quali dovevano stabilire criteri e coefficienti utili alla determinazione della base imponibile. Detti parametri venivano fissati per categoria di attività in accordo con le associazioni dei datori di lavoro, dei lavoratori e dei professionisti¹².

I nuovi poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria dalla riforma del 1936 resero meno rilevante la dichiarazione del contribuente a favore di un rafforzamento della fase di accertamento che andava ad incidere direttamente nella quantificazione della base imponibile e, quindi, per definire la fattispecie tributaria. Si è così palesata una perdita di incisione della disciplina sostanziale a cui spettava la determinazione del presupposto, ossia si andò a creare una sorta di rovesciamento dell'impostazione «ordinaria», laddove veniva riconosciuto alla norma sostanziale il compito di individuare il presupposto del tributo.

Alcuni autori hanno ritenuto che la regola sostanziale doveva determinare nel reddito effettivo il presupposto d'imposta, mentre la regola procedurale – che andava rafforzandosi – consentiva all'amministrazione finanziaria di precisare la base imponibile mediante l'utilizzo di tecniche induttive¹³.

Questa sorta di contraddizione si spiega considerando che la maggior parte delle imprese (per lo più medio-piccole) non disponeva di un adeguato supporto informativo e contabile, ragione per cui alla regola sostanziale era riservata una mera funzione di tipo programmatico di indirizzo.

Va tuttavia segnalato che questa preminenza della regola procedurale a scapito di quella sostanziale non valeva per le grandi società tassate «in base al bilancio». Dovendo far fronte alle posizioni giurisprudenziali manifestatesi, è nel frattempo intervenuto il legislatore con il D.l. 24 ottobre 1935, n. 1887. Mediante tale decreto si imponeva all'amministrazione finanziaria di poter ricorrere

¹¹ THAON DI REVEL P., *Ministro delle Finanze, Il coordinamento tributario*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1938, p. 62 e ss.

¹² GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016, p. 12.

¹³ BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 257.

all'accertamento extracontabile per le società tassate «in base al bilancio» – determinando quindi sinteticamente il reddito da tassare – soltanto a seguito della positiva dimostrazione della irregolare contabilizzazione dei componenti reddituali. Il contribuente veniva di conseguenza tutelato poiché gli era riservata una verifica di tipo analitico – ovvero basata su una verifica delle singole poste contabili – qualora avesse esibito il bilancio e le altre scritture contabili volte a supportare quanto si riscontrava nella dichiarazione. Contrariamente, ove si fossero palesate evidenti violazioni formali e sostanziali dell'obbligo – imposto dal codice di Commercio – di tenuta di regolare dei documenti contabili, l'amministrazione finanziaria era legittimata nel procedere ad accertamento e, quindi, ad una determinazione dell'imponibile di tipo sintetico¹⁴.

Si delineava dunque ancora una spaccatura tra i soggetti passivi: quelli tassati in base al bilancio da una parte (per i quali il metodo analitico era il criterio ammesso per accertare l'imponibile dichiarato), ed i restanti dall'altra, per i quali rilevavano nell'accertamento primariamente tecniche presuntive senza considerare la dichiarazione presentata dal contribuente¹⁵.

Il fatto che l'accertamento si basasse su tecniche presuntive e, che non fossero offerte garanzie al contribuente riguardo l'accettazione dell'imponibile dichiarato, faceva sì che il più delle volte non venissero dichiarati dati effettivi, essendoci la consapevolezza che in un secondo momento sarebbe comunque intervenuto l'accertamento «indiscriminato» sintetico dell'amministrazione finanziaria che non avrebbe in ogni caso attribuito molta rilevanza a quanto dichiarato¹⁶.

Alla luce di quanto esaminato si può constatare come l'evoluzione legislativa intercorsa tra il 1877 (anno di introduzione dell'imposta sui redditi mobiliari) e il 1936 sia stata caratterizzata da un'assunzione di realismo in ragione della quale, per i soggetti di piccole dimensioni non tassati in base al bilancio, fosse irrealizzabile una determinazione del presupposto di una base imponibile effettiva.

¹⁴ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 95 e ss.

¹⁵ TESORO G., *In tema di accertamento in base al bilancio*, in *Riv. it. Dir. fin.*, 1938, p. 5, secondo l'autore, inoltre, consentire all'amministrazione finanziaria di non considerare a pieno il risultato di bilancio prediligendo tecniche presuntive sintetiche andava contro una corretta interpretazione dell'art. 25 del T.U. 4021/1877.

¹⁶ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, cit., p. 15.

In tale merito è opportuno anche tener bene presente che in quell'epoca non vi era ancora il principio costituzionale di capacità contributiva per il quale il contribuente deve concorrere alle spese pubbliche in relazione della propria capacità contributiva: per tale motivo poteva essere ammessa una determinazione sommaria basata sull'accertamento sintetico.

L'evoluzione della normativa tributaria va pertanto analizzata considerando i cambiamenti dei valori collettivi e la diversa visione dello Stato che negli anni si affermava.

3.3 La Riforma Vanoni

Si è dovuto attendere fino alla c.d. riforma Vanoni (con essa ha preso il via la legge 11 gennaio 25 n. 1951 e formalizzata in una serie di provvedimenti che si sono susseguiti sino al D.P.R. n. 645/1958) per avere una prima, seppur elementare, normativa unitaria tributaria relativa alla quantificazione dei componenti positivi e negativi di reddito. Tale novella prese avvio alla luce delle lacune esposte nei precedenti paragrafi nonché a seguito della montante intolleranza da parte dei contribuenti (considerate le loro dimensioni e informative contabili) nei confronti della determinazione e quantificazione del reddito imponibile sulla base di metodi sintetici induttivi-presuntivi¹⁷.

Innanzitutto, per la prima volta, veniva istituita un'imposta personale e una specifica per le società di capitali.

La riforma Vanoni ha indubbiamente avuto il merito di separare la disciplina della determinazione dell'imponibile rispetto alle scelte di redazione del bilancio. Nella «Legge di perequazione tributaria» n. 25/1951 vennero per la prima volta stabiliti dei criteri per la valutazione fiscale di componenti reddituali di bilancio quali i titoli, le merci e le plusvalenze. Il nuovo sistema imponeva che venissero dichiarati tutti i cespiti imponibili e l'amministrazione finanziaria verificasse successivamente quanto rappresentato operando l'accertamento con rettifiche degli imponibili dichiarati ove avesse riscontrato omissioni o imprecisioni.

¹⁷ ROSSI P., *I metodi di accertamento*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI A., Torino, 2012, p. 677.

Venne, altresì, esteso l'obbligo generalizzato di presentazione della dichiarazione dei redditi la cui determinazione continuava a dipendere dal bilancio di esercizio: l'intento era quello di estendere la determinazione analitica del reddito imponibile per tutti i contribuenti e non solo per soggetti tassati in base al bilancio.

Ai sensi degli art. 117 e 118, comma 2, del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 il reddito da tassare andava determinato analiticamente sia per i soggetti gravati in base al bilancio che per i restanti.

La riforma Vanoni mirava a porre sullo stesso livello, per quanto atteneva il trattamento fiscale, le società di capitali e i contribuenti privati¹⁸.

L'imposta sulle società si basava su presupposti diversi da quelli delle persone fisiche, tuttavia l'introduzione è stata indubbiamente avanzata dall'avvento della Costituzione all'interno della quale all'art. 53 è tutt'ora sancito il c.d. «Principio di capacità contributiva». Si era consolidato l'orientamento per il quale l'imposta era legittimata in virtù della forza economica propria della società, considerata superiore alle forze apportate dai singoli soci. Il fondamento dell'imposta si basa quindi sull'assunzione che la società possiede una specifica forza economica maggiore della sommatoria di quelle apportate dai singoli soci.

Il nuovo tributo aveva carattere soggettivo, come si evince dall'art. 1 del Testo unico delle leggi sulle imposte dei redditi (D.P.R. n. 645/1958) che individuava i soggetti passivi: le società e gli enti obbligati a presentare il bilancio o il rendiconto unitamente alla dichiarazione dei redditi.

La nuova imposta era commisurata sia al reddito che al patrimonio ai sensi dell'art. 2, non si trattava tuttavia di due tributi separati, ma di un unico prelievo. All'art. 4 vi era l'elenco delle voci di patrimonio che costituivano base imponibile, mentre all'art. 5 venivano specificati gli elementi di bilancio che concorrevano a formare reddito imponibile¹⁹.

¹⁸ FAZZINI E., *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, 2005, p. 167.

¹⁹ «Art. 4.: «Il patrimonio imponibile è costituito dalla somma dei seguenti elementi: a) capitale sottoscritto e versato delle società o patrimonio netto degli altri enti risultante dal bilancio; b) riserve ordinarie e straordinarie di qualsiasi natura, risultanti dal bilancio, e saldi attivi di rivalutazione monetaria, con esclusione delle riserve e dei saldi destinati alla copertura di specifici oneri e passività od a favore di terzi; c) utili di esercizi precedenti riportati a nuovo. Dalla somma indicata nel comma precedente si detraggono: a) le perdite di esercizi anteriori riportate a nuovo; b) una somma pari alla quota del valore integrale di bilancio dei beni immobili gratuitamente reversibili al concedente,

Nonostante la riforma vanoniana avesse recepito le istanze dei contribuenti – contrari a determinazioni basate su congetture induttivo-presuntive – prevendo un approccio di tipo analitico, è emersa una frattura tra le rinnovate norme di diritto positivo e l'effettiva applicazione dei tributi. Entrando nel merito, la dottrina e la giurisprudenza del tempo perduravano nel tollerare ed accettare determinazioni reddituali – per le società non aventi dimensioni rilevanti – elaborate sulla base di approcci sintetici i quali, come già scritto, conducevano a una determinazione di reddito «normale» anziché di tipo «effettivo» come, invece, imposto dalla Legge²⁰.

Alla luce della disamina della sopra detta riforma, si può constatare che l'obiettivo primario di basare l'imposizione sul reddito effettivo per tutti i soggetti passivi dell'imposta non sia stato raggiunto a causa del ricorso ad accertamenti

corrispondente al tempo già decorso dalla concessione. I relativi accantonamenti di ammortamento finanziario concorrono a formare il patrimonio imponibile. Nei confronti delle società ed associazioni estere, considerate nel secondo comma dell'art. 2, il capitale imponibile è costituito da tutti i capitali destinati alle operazioni nello Stato, oppure dai capitali complessivi impiegati nello Stato, ove questi siano superiori a quelli destinati, risultanti al 31 dicembre di ogni anno».

«Art. 5: «Il reddito imponibile è costituito dalla somma algebrica dei seguenti elementi: a) risultato positivo o negativo dell'accertamento ai fini dell'imposta di ricchezza mobile di categoria B. Per le società cooperative di consumo non si dovranno comprendere nel reddito, agli effetti di questa imposta, i ristorni che a fine di esercizio vengono restituiti agli acquirenti soci in proporzione degli acquisti fatti; b) redditi dominicale e agrario risultanti dagli estimi catastali dei terreni, maggiorati con i coefficienti stabiliti ai fini dell'applicazione dell'imposta complementare progressiva; c) redditi dei fabbricati, valutati a norma della legge 4 novembre 1951, n. 1219; d) interessi attivi, non valutati nella determinazione del reddito di categoria B della società o dell'ente, compresi quelli relativi a titoli di qualsiasi specie; dividendi; utili derivanti da partecipazioni e ogni altro reddito non compreso nelle precedenti lettere a), b) e c) con detrazione delle spese e passività afferenti a tali redditi e non detratte nella determinazione del reddito netto di categoria B; e) stipendi, compensi ed assegni, che non rappresentino semplice rimborso di spesa, corrisposti ad amministratori della società o dell'ente od a soci, quando eccedono le normali retribuzioni valutate ogni volta che sia possibile con riferimento ai contratti collettivi di lavoro per i prestatori d'opera che svolgono mansioni della stessa natura nella medesima azienda o in aziende similari, e le somme relative siano state ammesse in detrazione nella determinazione del reddito di categoria B della società o dell'ente: salvo le retribuzioni corrisposte ai soci lavoratori delle cooperative di lavoro e loro consorzi ed ai lavoratori ausiliari impiegati nelle stesse in misura non superiore al 20 per cento della mano d'opera complessivamente impiegata. Ai fini del presente articolo si computano anche i redditi che in forza di leggi speciali sono esenti dalle imposte relative, ivi compresi quelli che sotto qualsiasi forma, anche sostitutiva, godono di moderazioni o di riduzioni temporanee o permanenti d'imposta. Dall'importo che risulta si detraggono le imposte ordinarie afferenti i redditi, ancorché riguardanti i tre esercizi precedenti, di cui non si sia tenuto conto nella determinazione dei redditi indicati nel primo comma. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche nei confronti delle società ed associazioni estere considerate nel secondo comma dell'articolo 2».

²⁰ FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in AA.Vv., *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. I, 1988, p. 16. Il contrasto tra norme e prassi è stato ampiamente analizzato in GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, p. 27.

sintetici da parte dell'Amministrazione finanziaria legittimato da buona parte della giurisprudenza²¹.

Tale orientamento immutato dell'amministrazione finanziaria ha fatto sì che molti contribuenti omettessero l'esposizione degli imponibili nella dichiarazione in attesa di ricevere la verifica e il conseguente accertamento. Di lì conseguivano degli accordi specifici tra contribuente e Fisco.

Va in ogni caso riconosciuto alla riforma Vanoni il merito di aver dato inizio a un percorso di autonomia del sistema tributario rispetto alla materia contabile di derivazione civilistica.

3.4. La riforma del biennio 1971-1973

Non avendo nemmeno la riforma Vanoni raggiunto i risultati sperati, si intensificò il dibattito della critica, sempre più avversa a modelli di tassazione basati su metodi sintetici presuntivi, soprattutto in relazione all'ormai consolidato dettame del principio Costituzionale di Capacità contributiva.

Alla luce di queste problematiche, nel 1964 venne pubblicato lo Stato dei lavori della Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria sviluppato dal vicepresidente (e presidente effettivo) della Commissione (istituita nel 1962 dal ministro delle finanze Trabucchi) Cesare Cosciani. Si trattava di un progetto – unitario e coerente – che prevedeva un sistema tributario più aderente ai principi costituzionali per i quali la tassazione delle società andava determinata sul reddito effettivo. I lavori evidenziarono la diversa attendibilità, agli effetti fiscali, tra i documenti di bilancio di un'impresa individuale o società di persone e la società di capitali. Queste ultime, come già scritto, in virtù della loro funzione pubblica e dimensione, avevano obblighi più stringenti ed erano soggette a una maggiore vigilanza.

²¹ CIPOLLINA S., *Lo stato dei lavori della commissione Cosciani, cinquant'anni dopo: osservazioni sugli studi della riforma del sistema fiscale*, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 2014, p. 460.

La Commissione intravedeva nel contrasto tra la nozione di reddito aziendale e reddito fiscale un presumibile elemento di evasione²². Si era a tal proposito osservato che il reddito accantonato a riserva non rilevava fiscalmente e ciò era consentito dalla normativa sia civile che fiscale dell'epoca²³.

Ciò era stabilito dal legislatore civile che mirava a tutelare il terzo creditore consentendo – attraverso l'accantonamento a riserva – di rafforzare il patrimonio aziendale. Diversamente il legislatore tributario intendeva tutelare l'interesse degli investitori.

Il rispetto delle norme civili – per quanto riguardava l'accantonamento a riserva – non creava problemi né all'azionista né al terzo creditore, semplicemente si «convertiva» il reddito in risparmio.

Per queste ragioni, come si analizzerà dettagliatamente nel proseguo del lavoro, il legislatore civile si era ispirato a criteri prudenziali imponendo limiti massimi per la valutazione degli elementi dell'attivo e l'amministrazione finanziaria agiva con l'obiettivo di cassare operazioni contabili che svalutassero il patrimonio.

L'amministrazione, da una parte, aveva l'interesse a scongiurare svalutazioni dell'attivo che conducessero alla creazione di riserve occulte o voci del passivo gonfiate non corrispondenti alla reale situazione (interesse sostanziale); dall'altra, mirava a dar evidenza nelle scritture contabili a profitti/perdite conseguenti dalla diversa valutazione (interesse formale). Parimenti un bilancio redatto in base alle norme fiscali sarebbe uguale al documento curato secondo le norme civilistiche e i criteri economici solo se *«tutti i costi siano stati tradotti in ricavi espressi in valori numerari»*²⁴.

Il progetto di riforma presentato dalla Commissione intendeva elaborare un'imposta da scontare sul reddito guadagnato, anziché sul reddito consumato, potendo in questo modo colpire suddette riserve.

²² COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 21

²⁴ COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, cit., p. 25

Alla luce di queste osservazioni la Commissione riteneva che il bilancio di esercizio redatto correttamente in base alle norme del Codice civile non rispondesse a pieno alle esigenze fiscali.

Il primo intervento che segue il progetto di riforma è la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, la quale ha esteso il principio di determinazione del reddito imponibile facendo riferimento ai documenti contabili per tutte le attività produttive stabilendo normativamente il principio della dipendenza della base imponibile fiscale dal risultato di conto economico civile.

Tale cambio di direzione si fonda sulla ormai consolidata consapevolezza di quegli anni ossia che il reddito effettivo determinato in modo analitico è un indice che valuta correttamente la capacità contributiva del contribuente.

Il richiamo al principio di capacità contributiva si rinviene nella premessa della legge delega della riforma (art. 1 comma 1)²⁵.

Si giunge così a delineare una uguaglianza formale dal punto di vista del trattamento impositivo del reddito di impresa per le grandi e piccole-medie imprese. La parità di trattamento tra medio-piccole e grandi imprese si realizza anche con riguardo alla procedura di accertamento in quanto diviene regola generale per tutti i soggetti passivi il metodo di accertamento analitico contabile, in precedenza rivolto soltanto ai grandi contribuenti tassati in base al bilancio.

All'art 2 n. 16 della legge delega n. 825/1971 è esplicitato uno dei criteri direttivi della Riforma nella quale viene stabilita: «*la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo*»²⁶. Disponendo di attenersi a principi di competenza economica il legislatore intendeva riferirsi alle norme del Codice Civile. Viene così

²⁵ All'art. 1 era definito il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche ovvero la situazione di fatto assunta quale rivelatrice di capacità contributiva intesa come il "*possesso di redditi in denaro o in natura, continuativi o occasionali, provenienti da qualsiasi fonte*".

²⁶ Si specifica che la riforma tributaria Cossicani-Visentini abrogò tutte le imposte sul reddito precedenti (imposta sul reddito mobiliare) introducendone due distinte: l'IRPEF sui redditi globali prodotti da persone fisiche e l'IRPEG su quelli prodotti da persone giuridiche.

predicata l'interdipendenza tra reddito di conto economico prodotto dalle società e il reddito da sottoporre a tassazione.

Non è questa, quindi, una norma finalizzata alla determinazione dei componenti del bilancio di esercizio. Si tratta, invece, di una disposizione che indica la determinazione del reddito di impresa mediante la valutazione dei componenti economici in base alle scienze di economia aziendale che possano talvolta rendersi autonome rispetto ai criteri utilizzati in sede contabile (codice civile).

In merito *«all'adeguamento del reddito imponibile»*, parte della dottrina ha sostenuto che con tale espressione andasse intesa l'identificazione dell'imponibile alle risultanze di bilancio²⁷. Tuttavia, prevalse la posizione secondo cui per «adeguamento» non vada inteso «trasposizione» bensì attribuito il significato di «corrispondenza»²⁸. Ciò è confermato, oltretutto, nella seconda parte della disposizione, ove si rammenta di tener conto delle *«esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo»* tollerando quindi indirettamente un possibile scostamento dal risultato di bilancio.

I principi contenuti in quest'ultima norma sono importanti e rilevanti alla luce della loro validità nell'ordinamento tutt'ora vigente.

Al n. 18 del medesimo articolo è disposta *«l'estensione dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dall'esercizio di arti e professioni»* relativa all'accertamento; sempre ai sensi del n. 18 art. 2 la dichiarazione dell'imponibile andava presentata annualmente con pubblicità di carattere comunale.

Tale disposizione come accennato, allargava il campo dei soggetti passivi per i quali era previsto l'accertamento contabile di tipo analitico, precedentemente riservato solo ai soggetti c.d. «tassati in base al bilancio». Il campo di azione dell'amministrazione fiscale era quindi circoscritto per legge, in una prima fase dell'attività di accertamento, a quanto dichiarato dal soggetto passivo.

²⁷ FALSITTA G., *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985, p. 79.

²⁸ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, cit., p. 24; TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario: principi generali*, cit., p. 165; ZIZZO G., *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile d'effetto confiscatorio*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 39.

Le scritture contabili – almeno nella prima fase di accertamento – diventavano a tutti gli effetti una garanzia di certezza e quantificazione dell'imposta che veniva meno soltanto quando si fosse provata la non attendibilità di tali documentazioni.

Sempre riguardo al collegamento tra disciplina sostanziale e procedimentale nella determinazione della fattispecie, va considerata anche un'ulteriore nondimeno importante norma del legislatore delegante che all'art. 10 n. 4 disponeva il «*perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità e il rafforzamento delle inerenti garanzie*» prevedendo inoltre sanzioni per il contribuente che ha omesso componenti in dichiarazione.

Qualora, invece, la contabilità fosse dal contribuente tenuta correttamente, venivano rese più difficili le prove per presunzioni per l'amministrazione finanziaria le quali sempre ai sensi dell'art. 10 devono «*avere i requisiti indicati nel primo comma dell'articolo 2729 del codice civile*» ovvero i requisiti di «*gravità, precisione e concordanza*»²⁹. È questa un'ulteriore novità rispetto al sistema previgente, nel quale ai c.d. soggetti tassati in base al bilancio non erano offerte simili garanzie in ordine alle presunzioni³⁰.

Presentate queste norme che fungono da direttive per le successive leggi attuative, è ben chiaro che, con la Riforma del 70-73, si realizzavano le istanze non ancora risolte dalle precedenti riforme, *in primis* il rispetto dei principi costituzionali³¹.

La dottrina ha sottolineato che l'innovazione rilevante della legge delega n. 825 fosse rappresentata dall'obbligo di accertamento contabile per tutti i contribuenti indipendentemente dalla loro dimensione (art. 2 n. 18 Legge delega)³². In ogni caso, la totalità dei principi e criteri direttivi della legge delega sono rivolti indistintamente a tutti i soggetti passivi IRPEG. Nonostante la norma in parola consentisse semplificazioni nella determinazione dell'imponibile nella tenuta della contabilità per le imprese di non rilevante dimensione, nessuna differenziazione era

²⁹ GIOVANNINI A., *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992.

³⁰ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1998, p. 107.

³¹ TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 3.

³² GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, cit., p. 24.

stata operata dal punto di vista del rapporto tra disciplina sostanziale e procedimentale in relazione alla variabile dimensionale delle società³³.

La legge delega n. 825/1971 ha così realizzato un modello impositivo in cui l'operato accertativo dell'amministrazione finanziaria si colloca come atto avente carattere residuale estremo. Viene di conseguenza attribuita maggior garanzia al contribuente non essendoci più gli accertamenti arbitrari e sintetici del passato.

Le direttive incluse nella analizzata legge delega guidarono l'approvazione dei D.P.R. nn. 597 e 598 del 1973. Nel D.P.R. 597 derubricato «*Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*» il reddito imponibile di impresa è dato dalla combinazione di norme generali e speciali. Le norme di carattere generale stabilivano i principi cardine sui quali andava determinato il reddito di impresa fiscalmente rilevante, mentre le norme speciali afferivano la specifica determinazione dei singoli componenti.

Entrando nel merito di suddetti provvedimenti, l'art. 52 del DPR 597 è la prima norma generale rilevante e stabiliva che «*il reddito di impresa è costituito dagli utili netti nel periodo di imposta, determinati in base alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite, con le variazioni derivanti dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni di questo titolo*». È questa una norma assai rilevante tanto è vero che sussiste tutt'ora (se pur con taluni inserti) nel nostro ordinamento all'art. 83 del TUIR il quale formula il c.d. «principio di derivazione» dell'imponibile fiscale dal risultato di conto economico civilistico³⁴.

³³ MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di PREZIOSI C., Roma, 1996.

³⁴ Articolo 83 Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) (D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917): «1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. 1-bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le

Gli obiettivi raggiunti del legislatore erano due: da un lato, stabilire definitivamente il collegamento tra base imponibile e risultato di bilancio; dall'altro, rendere più efficiente e certo il sistema di imposizione del reddito di impresa.

Il descritto progresso della normativa tributaria d'impresa verificatosi negli anni settanta va inquadrato alla luce di una maturata consapevolezza in ordine alla funzione del documento contabile civilistico³⁵. La dottrina ha sottolineato che l'assodata funzione legale del conto economico, fa sì che le regole che dispongono in ordine alla sua redazione ben possano essere trasposte nel diritto tributario in quanto funzionali dell'interesse ad una imposizione basata sulla capacità contributiva³⁶.

È da evidenziare, infine, che il sistema delineatosi considerava il dato di bilancio come base di partenza dal quale dovevano muoversi i controlli dell'amministrazione finanziaria tuttavia erano allo stesso tempo previsti dalla legge sistemi di contabilità semplificata per i contribuenti di minor dimensione. Ciò ha implicato che tali soggetti dovessero dotarsi di scritture contabili smisurate rispetto alla loro attività per poter essere tutelati in caso di accertamento.

disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38».

³⁵ Cfr. ZIZZO G., *Regole Generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 1994; l'autore a riguardo si è così espresso «(...)una volta accertato che la funzione legale del bilancio d'esercizio (o meglio del conto economico) è quella di rappresentare nel modo più obiettivo e preciso il risultato dell'esercizio, le regole che presiedono alla sua formazione ben possono essere (come in effetti sono) mutuare dal diritto tributario, manifestandosi strumentali alla realizzazione dell'interesse ad una tassazione raccordata all'effettiva capacità contributiva del soggetto (...)».

³⁶ Vedi ZIZZO G., *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, cit., p. 469 ss.

3.5 Dalla la nascita dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) e giuridiche (IRPEG) alla disciplina di determinazione vigente. Costituzionalità dell'IRPEG

L'approvazione dei DPR 597 e 598 del 1973 conclusero il progetto di riforma iniziato nel 1971 in seguito alle istanze presentate dalla Commissione Cosciani. Si istituirono così l'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) – in vigore tutt'ora – e l'imposta sui redditi delle persone giuridiche (IRPEG), vigente fino al 31 dicembre 2003.

Nel nuovo sistema, l'IRPEF assicurava il rispetto dei dettami costituzionali di personalità e progressività, mentre l'IRPEG era un'imposta di tipo proporzionale.

In fase di istituzione dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche si è assai dibattuto in letteratura circa la compatibilità col dettame costituzionale di capacità contributiva espresso nell'art. 53 Cost.

Si è già evidenziato in precedenza che, per giustificare costituzionalmente tale tributo, si era consolidato l'orientamento per il quale l'imposta era legittimata in virtù della forza economica propria delle società, considerata superiore alla somma delle forze dei singoli soci. Nonostante vi sia chi in passato in dottrina ha portato avanti la teoria negativa per la quale l'imposizione societaria era legittimata da meri motivi di ordine pratico (il gettito), la tesi che condivide buona parte della dottrina identifica nelle società soggetti accentratori di ricchezza in grado di generare sovraricchezza data dall'utilizzo sinergico dei fattori produttivi³⁷. Va dunque considerata la potenzialità economica delle società di capitali data dall'autonoma capacità contributiva originata dal sovrareddito di cui dispongono per effetto dell'autonoma organizzazione ed anche dalla eventualità di poter sottrarre il dividendo all'imposta personale dei soci³⁸.

³⁷ Cfr. DE MITA, *Applicazioni di diritto tributario*, Milano, 2011 p. 150; STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2015, p. 22.

³⁸ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 250, l'autore sottolinea inoltre che un'imposta che colpisce direttamente le persone giuridiche esiste in tutti i paesi capitalistici sviluppati, «dove le società di capitali e tutti i soggetti commerciali godono di servizi pubblici predisposti a favore dei soggetti produttori del reddito di d'impresa».

Inoltre, si è rilevato che, in base a una logica di beneficio comune, anche le società usufruiscono dei servizi offerti alla collettività in modo autonomo rispetto al godimento singolo dei soci che le costituiscono³⁹.

La capacità contributiva delle società e degli enti viene così identificata sulla base del loro grado di autonomia decisionale e, in particolar modo, dalla capacità di gestire i fattori produttivi che dimostra l'idoneità a inserirsi nel mercato come soggetti autonomi distinti e distaccati rispetto alle figure dei soci⁴⁰.

L'introduzione di un tributo societario supplementare rispetto a quello destinato alle persone fisiche ha come conseguenza il fenomeno della doppia imposizione economica cui comunque il legislatore ha posto adeguati rimedi⁴¹.

L'IRPEG è stata sostituita dall'IRES dal 1 gennaio 2004 a seguito dell'approvazione del D.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, c.d. «Riforma Tremonti». La riforma del 2003 aveva tra i suoi fini l'obiettivo di separare la disciplina IRPEF dalla disciplina IRES che necessitava di una sezione dedicata mancante, in quanto precedentemente diverse norme di determinazione dell'imponibile IRPEG erano ricavate attraverso rinvii alle disposizioni contenute nella disciplina IRPEF, ove conciliabili⁴².

Nella disciplina IRES della riforma del 2003 si è strutturata una normativa generale di dettaglio della determinazione del reddito di impresa affiancata da una disciplina specifica dell'IRPEF dei redditi di impresa che prevede deroghe ai principi IRES, in tal modo si è capovolto il rinvio normativo⁴³. Va a tal proposito segnalato - per quanto concerne il tema di analisi del presente lavoro - che con la riforma del

³⁹ SACCHETTO C., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, Vol IV, a cura di AMATUCCI A., Padova, 2001.

⁴⁰ BORIA P., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AA.Vv., *Il Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI A., Roma, 2003, p. 877.

⁴¹ Per un'analisi di dettaglio del fenomeno indicato Cfr. *ex multis*: ARDIZZONE G., *Doppia imposizione interna*, Torino, 1990; PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno: profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001; VIOTTO A., *L'accertamento del reddito d'impresa, tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione*, in AA.Vv., *Atti della giornata di studio in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di BEGHIN M., MOSCHETTI F., SCHIAVOLIN, R., TOSI L. e ZIZZO G., 2012, Milano, p. 355-380;

⁴² FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 921 ss.

⁴³ *Ibidem*.

2003 il TUIR ha suddiviso la norma sulla determinazione del reddito d'impresa⁴⁴ in due articoli distinti: l'art. 83 (in precedenza 52), che dispone riguardo alla determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, e l'art. 56, relativo alle persone fisiche e agli enti non commerciali.

Confrontando l'attuale art. 83 TUIR con l'art. 52 del decreto attuativo 597/1973 si evince come sia rimasto sostanzialmente saldo il principio di derivazione dell'imponibile dalle risultanze di bilancio.

3.6 L'evoluzione dei metodi di accertamento in seguito alla Riforma del 1971-1973

Il legame tra la disciplina sostanziale dell'imposta sul reddito e quella procedimentale relativa all'accertamento è una questione tipica del diritto tributario alquanto dibattuta in dottrina⁴⁵. Nello specifico molto si è scritto riguardo la determinazione induttiva dell'imponibile e i metodi sintetici di accertamento collegati.

Come già accennato, il legislatore tributario per quanto concerne l'imposta societaria deve considerare – e, quindi bilanciare – due esigenze contrapposte: da un lato, la necessità di un tributo imparziale che tenga conto della capacità contributiva del soggetto passivo; dall'altro, l'esigenza di un tributo accertabile rapidamente e oggettivamente.

Con l'art. 52 del D.P.R. 597/73 il legislatore ha disposto per legge la tassazione in base al bilancio ponendo in rilievo il principio di derivazione civilistica dell'imponibile fiscale. Si era così arrivati al risultato di una trasposizione all'interno della disciplina sostanziale di una norma sorta nella sfera della disciplina di accertamento.

Sicuramente, il motivo per il quale il legislatore ha deciso di far riferimento al bilancio di esercizio consiste primariamente nel buon livello di «attendibilità» che

⁴⁴ Il reddito di impresa, nel diritto tributario italiano, è quello disciplinato dagli artt. 55-66 e 81-142 del Testo unico delle imposte sui redditi (D.lgs. 917/1986 - cd. TUIR). Ai sensi del co.1, dell'art. 55, del TUIR, è tale il reddito derivante dall'esercizio di imprese commerciali, ossia dall'esercizio professionale ed abituale, anche se non esclusivo, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile e delle attività agricole indicate nell'art. 32, c.2, lettere b) e c), che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

⁴⁵ Cfr. SELICATO G., *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi*, Bari, 2014, p. 90 e ss.

tale documento garantisce in virtù degli obblighi di tenuta regolare delle documentazioni imposte per legge, da ciò ne conseguirebbe anche un buon grado di «*accertabilità*» del bilancio.

L'accertamento sintetico di tipo induttivo era contemplato soltanto nel caso in cui l'amministrazione finanziaria avesse comprovato l'inattendibilità dei documenti contabili⁴⁶.

L'attività dell'amministrazione fiscale doveva quindi perseguire sempre l'obiettivo di una derivazione dal conto economico.

Nonostante gli apprezzabili intenti del legislatore va segnalato che negli anni successivi alla riforma sono emerse delle lacune in quanto dalla parità di trattamento garantita tra medio-piccoli e grandi soggetti passivi ne sono usciti piuttosto avvantaggiati i primi⁴⁷.

Le piccole e medie imprese, beneficiando delle garanzie offerte nell'accertamento – tenuta formalmente regolare della contabilità – riuscivano sovente ad occultare componenti positivi reddituali, conducendo spesso politiche volte alla riduzione del carico fiscale, non potendo l'amministrazione finanziaria far uso di tecniche presuntive per la rideterminazione dell'imponibile. Diversamente, le grandi imprese non potevano attuare simili politiche avendo caratteristiche gestionali e strutturali assai diverse.

Per comprendere al meglio tale diversità, è opportuno considerare il diverso ruolo e grado di affidabilità che assumono i documenti contabili in relazione alla dimensione dei soggetti passivi. Se per i medio-piccoli soggetti passivi le scritture contabili e la regolare tenuta del bilancio rispondono soltanto a degli obblighi imposti dalla legge, per le grandi organizzazioni tali obblighi hanno una valenza superiore data dalla dimensione (ovvero la rilevanza delle informazioni per i soci, i finanziatori, gli organi di controllo e i revisori)⁴⁸.

⁴⁶ Vd. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, cit., p. 36; TESAURO F., *appunti sulle procedure di accertamento dei retti d'impresa*, in *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione*, 1978, p. 485-487.

⁴⁷ BORIA P., *Gli studi di settore: natura giuridica e funzione sistematica*, in AA.VV., *Studi di settore e tutela giuridica*, a cura di BORIA P., Milano, 2010.

⁴⁸ BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, 1969, p. 337, evidenzia che la tenuta di una regolare contabilità per le grandi organizzazioni è una necessità per la gestione stessa.

Di questo descritto problema ha preso atto negli anni il legislatore il quale è intervenuto prevedendo una diversificazione nell'accertamento in ragione della dimensione del contribuente senza comunque incidere sulla disciplina sostanziale di determinazione del tributo.

3.7 La Visentini-ter e la determinazione dell'imponibile basata sulle dimensioni del soggetto passivo: gli studi di settore e problematiche recenti

Le problematiche sopradescritte emerse dalla riforma dei primi anni settanta hanno condotto all'approvazione del decreto legge n. 853 del 19 dicembre 1984 c.d. *Visentini-ter*. Mediante tale decreto – convertito nella legge n. 17 del 17 febbraio 1985 – si è attribuita all'amministrazione finanziaria la possibilità di determinare induttivamente il reddito imponibile dei contribuenti di piccole dimensioni avvalendosi di dati extracontabili. Senza procedere in questa sezione ad un'analisi critica e dettagliata della normativa successiva, è opportuno segnalare che, a partire dai primi anni '90, il legislatore ha disposto un sistema di accertamento per i soggetti di ridotte dimensioni basato prima sui coefficienti presuntivi di reddito⁴⁹, successivamente su altri parametri⁵⁰ e da ultimo sull'elaborazione degli studi di settore⁵¹.

Tutti gli interventi normativi hanno condotto verso un superamento del dato contabile per i soggetti di minore dimensione sia qualora non fosse richiesto il dato contabile, sia laddove gli stessi documenti contabili non fossero ritenuti affidabili (anche se regolarmente tenuti)⁵².

I soggetti passivi di minor dimensione tendono quindi ad occultare ricavi o compensi nelle scritture contabili riducendo di conseguenza la base imponibile⁵³.

⁴⁹ Decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, articoli 11, comma 1 e 12, comma 2.

⁵⁰ Articoli 3, da comma 181 a 189 legge 28 dicembre 1995 n. 549

⁵¹ Articolo 62 – *bis* e ss., decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993; convertito con modifiche nella legge n. 427 del 29 ottobre 1993; articolo 10 della legge n.146 dell'8 maggio 1998

⁵² Il riferimento è alle imprese minori di cui all'art. 66 TUIR che per espressa previsione normativa non hanno l'obbligo della contabilità ordinaria ricadendo nel regime della contabilità semplificata.

⁵³ Cfr. RINALDI R., *Alcune considerazioni in tema di impresa minore nell'imposta sul reddito (tra norme vigenti e prospettive di riforma)*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 548; LUPI R., *Il Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 505 e ss., l'autore mette in risalto le differenze degli schemi evasivi delle imprese in relazione alla dimensione indicando inoltre il diverso ruolo delle scritture contabili.

Anche la normativa vigente dispone l'accertamento di tipo analitico per i redditi di impresa prodotti dai soggetti passivi IRPEF ai sensi dell'articolo 39 comma 1, del DPR n. 600/1973.

Il legislatore ha, tuttavia, posto delle condizioni necessarie al di fuori delle quali possono essere disposti altri metodi accertativi. Per poter godere di un accertamento analitico è in ogni caso imprescindibile la tenuta regolare e l'attendibilità delle scritture contabili. L'amministrazione finanziaria può rettificare gli importi dichiarati soltanto di specifici componenti con onere della prova a suo carico.

Procedendo ad una analisi di maggior dettaglio, si rileva che sono previsti tre casi di rettifica di tipo analitico (lettere a, b, c, comma 1 art. 39 DPR 600/1973).

L'amministrazione fiscale rettifica dove non vi sia corrispondenza tra elementi indicati nella dichiarazione e le risultanze di bilancio - scritture contabili (lettera a)); inoltre, è ammessa la medesima rettifica di tipo analitico nel caso in cui l'amministrazione provi che non sono state applicate le norme fiscali che regolano la determinazione del reddito d'impresa (lettera c)). Infine, allorché da prove documentali (non di tipo presuntive-induttive) elaborate sulla base dell'esercizio dei poteri istruttori contemplati dall'art. 32 del DPR 600/1973 emerga la inattendibilità o l'inesattezza degli importi dichiarati relativi a singoli componenti reddituali è ammessa la rettifica dell'amministrazione finanziaria (lettera c)).

Sebbene la regola generale descritta preveda l'accertamento di tipo analitico per tutti i soggetti, sono state contemplate altre due specifiche ipotesi alla lettera d) - del già presentato articolo 39 - di cui la seconda rappresenta la vera innovazione del DPR 600/1973 in tema di accertamento.

Invero, se la prima ipotesi dispone la rettifica analitica dell'amministrazione fiscale qualora fosse stata ravvisata una discordanza tra i dati dichiarati e le scritture contabili - in seguito a ispezioni, accessi e verifiche ai sensi dell'art. 33 del DPR 600/1973 - la seconda autorizza l'amministrazione finanziaria ad accertare la reale

esistenza di attività – o l'inesistenza di passività dichiarate – anche mediante l'uso di presunzioni semplici, «*purché queste siano gravi, precise e concordanti*»⁵⁴.

Si ritiene che con quest'ultima disposizione il legislatore abbia istituito il c.d. metodo di accertamento *analitico-induttivo*⁵⁵. Suddetti provvedimenti legislativi sono stati disposti sulla scia di questo primo tipo di accertamento presentato.

Ne è un lampante esempio il comma 3 dell'art. 62 *sexies* del D.lg. n. 331/1993 che ha introdotto gli studi di settore ai sensi dell'art. 62 *bis* come strumento accertativo di tipo analitico - induttivo, ampliando l'ambito di applicazione definito precedentemente dalla lettera d) dell'art. 39 primo comma⁵⁶.

⁵⁴ Ai sensi dell'art. 39 I comma lett. d) sono ammesse rettifiche dell'amministrazione finanziaria: «*d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 e dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.*»

⁵⁵ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 275 e ss.

⁵⁶ Art. 62-*sexies* D.lg. n. 331/1993, «Attività di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili 1. *Indipendentemente dall'attività di accertamento effettuata ai sensi dell'articolo 62-ter, nell'ambito della programmazione dell'attività di accertamento relativa agli anni 1994, 1995 e 1996 una quota non inferiore al 20 per cento della capacità operativa degli uffici delle entrate e di quella destinata dalla Guardia di finanza all'attivazione del programma disposto con decreto ministeriale è diretta al controllo delle posizioni dei contribuenti di cui allo stesso articolo 62-ter che nella dichiarazione dei redditi hanno indicato: a) per il periodo di imposta 1993, redditi d'impresa o derivanti dall'esercizio di arti o professioni di ammontare inferiore al contributo diretto lavorativo, se gli uffici delle entrate hanno ritenuto insufficienti le giustificazioni addotte ai sensi del comma 5 dell'articolo 62-ter; b) per il periodo di imposta 1994, redditi d'impresa o derivanti dall'esercizio di arti o professioni di ammontare inferiore al contributo diretto lavorativo; c) per i periodi d'imposta 1992 e 1993, redditi d'impresa o derivanti dall'esercizio di arti o professioni di ammontare inferiore a quello dichiarato per il periodo d'imposta 1991. 2. La Direzione centrale per l'accertamento e la programmazione del Dipartimento delle entrate e i servizi per l'accertamento e la programmazione delle direzioni regionali delle entrate eseguono, sulla base di piani annuali o in via straordinaria, controlli e verifiche per l'accertamento dei tributi devoluti alla competenza del Dipartimento delle entrate, avvalendosi di tutti i poteri di indagine previsti dalle singole leggi d'imposta. Le notizie, le informazioni e i dati acquisiti, nonché i risultati delle verifiche eseguite, sono comunicati agli uffici competenti ai fini dell'accertamento. 3. Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni (a), e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (b), possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto. 4. All'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni (a), sono apportate le seguenti modificazioni: a) nel primo comma, lettera d), le parole: "e dal controllo" sono sostituite dalle seguenti: ovvero dal controllo"; b) nel secondo comma, lettera d), le parole: " e le irregolarità formali" sono sostituite dalle seguenti: "ovvero le irregolarità formali».*

Successivamente – con il disposto al comma 4 lett. a) dell’art. 10 della legge n. 146 del 1998 – sono stati esclusi dall’accertamento basato sugli studi di settore i soggetti passivi di grandi dimensioni⁵⁷.

Il D.lg. 331/1993 ha pertanto «sminuito» la rilevanza delle scritture contabili per i soggetti passivi di piccole dimensioni in quanto – nonostante una regolare e attendibile tenuta contabile – i componenti possono essere determinati presuntivamente e induttivamente dall’amministrazione finanziaria nella fase di accertamento.

Inoltre, le scritture contabili (per i soggetti di minor dimensione) perdono rilevanza per quanto concerne la dimostrazione nei confronti dell’amministrazione fiscale restano fondamentali per ciò che riguarda la deducibilità dei componenti negativi di reddito; come si avrà modo di analizzare nel secondo capitolo del presente lavoro, ai sensi dell’art. 109 comma 4 TUIR, vale anche per essi il principio di previa imputazione a conto economico.

È del tutto evidente quindi, come sottolineato da autorevole dottrina⁵⁸, che con l’avvento degli studi di settore (quale metodo accertativo volto alla rideterminazione dell’imponibile) si è tornati, sotto certi aspetti, a un modello di tassazione non dissimile da quello pre-riforma degli anni settanta in cui vi era un distinguo di modello di tassazione tra i grandi soggetti passivi, tassati in base al bilancio, ed i restanti tassati sulla base di accertamenti induttivi sintetici.

A tal proposito vanno in ogni caso tenute a mente alcune differenziazioni tra i due sistemi poiché nella disciplina inerente alla tassazione, antecedente alla riforma tributaria degli anni settanta, l’imposizione in capo ai soggetti non tassati in base al bilancio si fondava su una nozione di reddito forfettaria anziché effettiva.

⁵⁷ «4. La disposizione del comma 1 del presente articolo non si applica nei confronti dei contribuenti: a) che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro».

⁵⁸ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell’IRES*, Milano, 2016, p. 41; TINELLI G., *Bilancio d’esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario (parte I)*, in Riv. Dir. trib., 2010.

Alla luce di questa analisi in ordine ai mutati metodi di accertamento per i piccoli contribuenti si evidenzia che l'utilizzo di predeterminazioni reddituali – come quelle basate sugli studi di settore – non ha come finalità la semplificazione degli adempimenti dei piccoli soggetti e neppure l'individuazione di una capacità contributiva più veritiera, bensì ha come obiettivo il semplice (ma importante) contrasto all'evasione fiscale.

Come già scritto, per i soggetti passivi di dimensione non rilevante, un'apparente regolare tenuta della contabilità non implicava una corretta tassazione in quanto era assai difficile poter occultare i ricavi.

Di conseguenza, recente autorevole dottrina⁵⁹ ha sostenuto che – in ragione di un'analisi dell'evoluzione della disciplina dell'accertamento – sia da considerarsi utopico e svanito l'obiettivo di un accertamento di tipo analitico contabile per le imprese di piccole dimensioni, aspetto che per anni si è tentato di raggiungere a partire dalla riforma vanoniana.

Da queste considerazioni si sono mossi i numerosi interventi normativi adottati recentemente che hanno inciso sotto il profilo del diritto tributario formale – procedimentale piuttosto che sostanziale.

Analizzando sommariamente il vigente art. 83 TUIR, emerge che, sul piano sostanziale di diritto positivo, non è prevista una differenziazione basata sulla variabile dimensionale che caratterizza il soggetto passivo poiché la norma è rivolta indiscriminatamente alle società e agli enti commerciali residenti.

Diversamente, ad ora, le dimensioni del soggetto passivo assumono importanza per quanto concerne la disciplina procedimentale di accertamento del tributo⁶⁰. È da rilevare (sempre considerando l'importanza della variabile dimensionale), inoltre, che l'amministrazione finanziaria centrale fornisce agli uffici periferici indicazioni – tramite circolari – illustrando i piani di contrasto all'evasione distinguendo tra grandi, medi e piccoli contribuenti.

⁵⁹ FANTOZZI A., *La dimensione e la riforma del reddito d'impresa*, in AA.Vv., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, a cura di DI PIETRO A., Bari, 2014, p. 55.

⁶⁰ URICCHIO F., *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in AA.Vv., *L'accertamento tributario*, a cura di URICCHIO F., Torino, 2014, p. 49.

Va, altresì, sottolineato che, sebbene le dimensioni dei contribuenti non rilevano nell'art. 83 TUIR, negli ultimi anni la grandezza del soggetto passivo è stata comunque presa in considerazione dal legislatore in altre norme attinenti la disciplina sostanziale. A tal riguardo è da tenersi a mente che il vigente ordinamento tributario societario italiano distingue i soggetti passivi sulla base del volume d'affari annuo⁶¹.

Si è dibattuto molto in dottrina in ordine ai criteri di qualificazione per dimensione dei soggetti passivi⁶². La tesi che va per la maggiore sostiene che, accanto ai ricavi, vadano considerati altri indicatori per individuare la dimensione reale del soggetto passivo: tra questi vi è il rapporto tra componente lavorativa e componente capitalistica.

Sulla scia di quanto delineato, nel proseguo nell'analisi di diritto positivo nell'ordinamento italiana, vanno considerati separatamente i grandi soggetti passivi per i quali non sono ammessi gli studi di settore ed i restanti.

3.8 L'evoluzione del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e cenni dell'attuale disciplina

Premesso che l'obiettivo di questo primo capitolo è quello di ricostruire l'evoluzione della normativa italiana riguardo i principi di derivazione o dipendenza della base imponibile dell'imposta delle società e non una disamina analitica sui criteri di determinazione dell'imponibile, è opportuno – ai fini di una più agevole comprensione – riassumere sommariamente il percorso legislativo che ha portato al vigente Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

La legge Delega della riforma del 1971-1973 aveva previsto che il processo di riorganizzazione del sistema tributario dovesse concludersi con la redazione di testi unici delle diverse imposte. Come si è scritto nei paragrafi precedenti, per quanto riguarda l'imposta sui redditi, il lungo processo di riforma si è concluso con D.P.R. n. 917/1986 derubricato «Testo Unico delle Imposte sui Redditi».

⁶¹ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, cit., p. 43.

⁶² TINELLI G., *La dimensione dell'impresa e i costi della compliance: obblighi formali e contabili*, in AA.VV., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, Bari, 2014, p. 86.

La disciplina è formata da tre titoli: il primo è dedicato alla disciplina IRPEF, il secondo alla disciplina IRES, mentre nel terzo vi sono disposizioni comuni. Il TUIR del 1986 è tutt'ora vigente ma soggetto a continui emendamenti.

Sebbene l'intento fosse stato quello di raccogliere in un unico «libro» tutte le regole per la determinazione dei redditi rispondendo ad esigenze di sintesi, semplicità e chiarezza, si è rilevato che i buoni propositi sono stati disattesi⁶³. Infatti, dall'entrata in vigore il TUIR ha subito mediamente una modifica ogni 13 giorni: il disegno originario di un testo completo che racchiudesse l'intero disegno normativo delle imposte sui redditi non è stato rispettato in quanto numerose sono state le norme fiscali emanate esterne al TUIR. Frequentemente vengono legiferate nuove regole fiscali in leggi di stabilità, leggi finanziarie, decreti *ad hoc*. Senza dover passare in rassegna i vari casi di norme esterne al TUIR si rileva, tuttavia, che sovente si tratta o di disposizioni temporanee o di interventi a scadere che vengono prorogati di volta in volta. È dunque evidente, osservando lo sviluppo della produzione normativa degli ultimi anni, una manifesta noncuranza del legislatore per la scrittura di regole tributarie ordinate e unitarie.

Non va comunque dimenticato il tentativo – in parte riuscito come scritto in precedenza – di riorganizzazione del TUIR verificatosi con la c.d. Riforma Tremonti (D.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003).

3.9. Il Decreto Milleproroghe 2016

Proprio riguardo alla tipologia di norme fiscali esterne al Testo Unico appena descritte va menzionata una recente disposizione di questo tipo che notevolmente ha inciso sul criterio di determinazione della base imponibile dell'imposta societaria di molti contribuenti, tema oggetto dell'analisi del presente lavoro.

Si tratta dell'art. 13 *bis* del D.lg. 244/2016 c.d. «Milleproroghe» – convertito con ritocchi nella legge 19/2017 – che ha modificato l'art. 83 TUIR estendo la modalità di determinazione dell'imponibile delle società IAS/IFRS *adopter* anche ai

⁶³ DELL'OSTE C., PARENTE G., *Come cambia il Testo unico delle imposte sui redditi*; in *Il Sole-24 Ore*, 22 giugno 2015.

soggetti passivi che redigono il bilancio in base ai nuovi principi contabili nazionali⁶⁴.

Si anticipa che i dettagli e i risvolti sugli specifici criteri di determinazione e dei nuovi principi contabili a quali bisogna attenersi per godere di tale regime verranno approfonditi nel secondo capitolo.

L'art. 13 *bis* TUIR rappresenta una norma assai significativa e semplificatrice, laddove in esso viene riconosciuto il c.d. Principio di derivazione «rafforzata» dell'imponibile dalle risultanze di conto economico civile anche per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi redatti dell'Organismo italiano di contabilità (d'ora in avanti OIC) diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-*ter* del codice civile⁶⁵. I nuovi principi OIC sono connotati dal principio della prevalenza della sostanza sulla forma⁶⁶.

Per comprendere il motivo per il quale il legislatore abbia introdotto una simile modifica sostanziale rilevante è opportuno ripercorrere la genesi che ha portato a questa disposizione.

L'art. 13 *bis* del D.lg. 244/2016 è una disposizione volta a coordinare fiscalmente le nuove regole contabili civilistiche introdotte dal D.lgs. 139/2015⁶⁷.

Al fine di raccordare la disciplina del Codice civile novellata dalla riforma contabile del D.lgs. 139/2015 con la disciplina fiscale, sono state avanzate concrete proposte di riforma che avrebbero dovuto fissarsi nella legge finanziaria per il 2017 ma che, a causa dell'affrettata conferma del testo finale viste le imminenti dimissioni del governo Renzi, confluirono in sede di conversione nel decreto Milleproroghe di fine anno⁶⁸.

⁶⁴ PELLINO F., *Milleproroghe: norme fiscali "adeguate" alle novità di bilancio*, in *Euroconference News*, 7 marzo 2017.

⁶⁵ Ai sensi dell'art. 2435-*ter* del codice civile sono considerate micro imprese i soggetti che nel primo esercizio o consecutivamente per due esercizi non superano due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo di stato patrimoniale di 175.000 €; 2) ricavi derivanti da vendite o prestazioni di servizi pari 350.000 €; 3) numero di dipendenti impiegati pari a 5 unità.

⁶⁶ MIELE L., *Bilancio ora per il fisco "vince" la sostanza sulla forma*, in *Quot. Fisco – Il Sole24 ore*, 17 febbraio 2017.

⁶⁷ MEULEPAS M., MICANTI P., *Reddito d'impresa e nuovi OIC: approvato l'emendamento per il coordinamento della normativa fiscale con la riforma contabile*, in *TLS Newsletter*, 16 febbraio 2017.

⁶⁸ TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017, p. 24.

La riforma contabile del 2015 aveva a sua volta recepito la Direttiva 2013/34/UE, modificando la disciplina civilistica riguardo la redazione del bilancio di esercizio per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali⁶⁹.

Coerentemente con la riforma del d.lgs. 139/2015, l'OIC ha provveduto ad aggiornare i principi contabili nazionali sui quali i soggetti passivi devono attenersi per poter godere della dipendenza «rafforzata» dell'imponibile dalle risultanze di bilancio.

Con la modifica apportata all'art. 83 TUIR dall'art. 13 *bis* del D.lg. 244/2016 vengono quindi ammessi, per i soggetti diversi dalle micro imprese i criteri di «*qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio*⁷⁰» previsti dall'OIC.

Si definisce derivazione rafforzata poiché già esisteva per tutti i soggetti passivi il principio di derivazione per il quale un costo è fiscalmente riconosciuto solo se è transitato nel conto economico civilistico.

Va segnalato, infine, che il decreto attuativo della legge n. 19/2017 ha previsto uno specifico regime transitorio per regolare la tassazione IRES e IRAP di operazioni avviate precedentemente ma che si prolungano per periodi di imposta successivi alla adozione delle nuove regole contabili.

⁶⁹ SOTTORIVA C., *Il recepimento della Direttiva Bilanci in Italia con il D.Lgs. n. 139/2015*, in *Quot. Giur.*, 22 settembre 2015.

⁷⁰ Art. 83 TUIR.

CAPITOLO II

LE REGOLE VIGENTI DI DERIVAZIONE DELL'IMPONIBILE NELLA NORMATIVA ITALIANA, IL D.LGS 139/2015 E IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE «RAFFORZATA». PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

1 considerazioni preliminari.

In ragione della disamina dei principali modelli di derivazione (vedi par. 1.2) e dell'*excurus* storico della normativa interna, è evidente che il legislatore italiano abbia abbracciato sino al D.lg. n. 244/2016 Milleproroghe il c.d. modello della derivazione o dipendenza parziale dalle risultanze di bilancio (e più precisamente di conto economico come, disposto dal codice civile) per determinare la base imponibile dell'imposta sui redditi delle società.

Grazie alla modifica dell'art. 83 TUIR disposta dall'art. 13 *bis* del D.lg. «Milleproroghe» 2016 – convertito successivamente nella l. 19/2017 – si può affermare che il modello della derivazione parziale per la determinazione dell'imponibile fiscale sia oggi valido soltanto per le micro imprese di cui all'art. 2435-*ter* del codice civile⁷¹.

Per i restanti soggetti passivi IRES va applicato – ai fini fiscali – il criterio della derivazione o dipendenza «rafforzata» dalle risultanze di conto economico civile secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi (e nuovi) principi contabili OIC redatti sulla scia della riforma *ex* d.lgs. n. 139/2015⁷². Si precisa, a tal riguardo, che non si può definire il novellato principio di derivazione inteso come di derivazione «assoluta» in quanto restano in ogni caso escluse da questo sistema le valutazioni e quantificazioni degli elementi patrimoniali ed una serie di componenti per i quali il legislatore tributario

⁷¹ COSTA G., *Nuovi Bilanci alla stretta finale*, in *Quotidiano del Fisco, Il Sole 24-Ore*, 21 dicembre 2016.

⁷² Per una disamina completa sul principio di derivazione rafforzata: ANDREANI G. e TUBELLI A., *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà*, in *Il Fisco*, 2017, p. 2907 ss.; ANDREANI G., TUBELLI A., *L'impatto fiscale della declinazione del principio di rappresentazione sostanziale*, in *Il Fisco*, 2017, p. 3011 ss.; ASSONIME, Circolare n. 48 del 1 dicembre 2004; ASSONIME, Circolare n. 22 del 31 marzo 2008; Circolare AdE n. 7 del 28.02.2011; CNDCEC documento 07.08.2017; CNDCEC documento ricerca 30/10/2017; Circolare Assonime 14/2017.

ha disposto – come avveniva precedentemente – regole diversificate per rendere pressoché nulli gli spazi di soggettività⁷³.

Appare pertanto opportuno definire il vigente dogma quale principio di derivazione «rafforzata» che si pone – quanto all’aderenza dei componenti rilevanti fiscalmente ai componenti civilistici – nel mezzo tra la derivazione «assoluta» e la derivazione «parziale».

In ogni caso – ciò che ci preme sottolineare in questo paragrafo – è che già all’art. 2 n. 16 della legge delega n. 825/1971 si individuava nel bilancio civile lo strumento ideale per misurare l’incremento di ricchezza in un determinato periodo d’imposta. Anche successivamente⁷⁴, la determinazione dell’imponibile è sempre stata collegata a quanto individuato dal conto economico civile.

Come già accennato nella parte finale del capitolo precedente, il motivo per il quale il principio cardine di derivazione, per buona parte dei soggetti passivi, è stato rivisto in una concezione c.d. rafforzata va individuato nel raccordo del bilancio civilistico con la riforma contabile operata dal D.lgs. n. 139/2015 -promulgata in ossequio a quanto predicato nella direttiva UE di riferimento- e gli ulteriori nuovi principi contabili nazionali.

Inoltre, come espressamente previsto dal D.lg. n. 244/2016, il nuovo sistema ha prodotto una concezione nuova del concetto in parola, laddove è espressamente previsto dal D.l n. 244/2016 che, dovendo il soggetto redigere il bilancio secondo i nuovi principi contabili, questi sarà obbligato ad applicare i medesimi –per quanto concerne l’imputazione, classificazione e qualificazione dei componenti- anche ai fini fiscali determinando la derivazione dal reddito di bilancio in chiave rafforzata e non più parziale.

Si anticipa che in base al principio di derivazione rafforzata assumono rilevanza fiscale gli elementi reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Restano in ogni caso le altre

⁷³ DI PIETRA R., IANNIELLO G. E PARIS A., *Il bilancio d’impresa*, Milano, 2017, p. 246.

⁷⁴ Ci si riferisce alle grandi riforme a riguardo negli anni successivi, vedi: DPR n.917/1986, D.lg. n. 344/2003 (c.d. riforma fiscali “Tremonti”), legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008), d.lgs. 244/2016.

disposizioni prettamente fiscali che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi.

I principi contabili nazionali -come avremo modo di approfondire nel proseguo del capitolo- si sono allineati per diversi aspetti verso il modello di determinazione reddituale disposta dai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Il legislatore è, infatti, intervenuto adottando – attraverso il D.lg. n. 244/2016 – la medesima soluzione scelta per i bilanci IFRS delle società obbligate sulle norme internazionali. In particolare, l’esigenza di rispettare il principio di redazione della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, a fronte della difficoltà di modificare l’intero TUIR, ha spinto per il ricorso al già menzionato criterio della «derivazione rafforzata» alla luce del riformato bilancio civile ai sensi del d.lgs. n. 139/2015. Tale criterio, come detto, era già vigente per i soggetti che adottavano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio (come da DM 48 dell’8 giugno 2011 che è intervenuto nell’art. 83 TUIR).

In base al principio di derivazione rafforzata per i soggetti cd. *OIC adopter* risultano, pertanto, non applicabili le norme del TUIR di determinazione del reddito imponibile che assumono i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Per le micro imprese, a differenza di restanti soggetti passivi IRES, il dato di bilancio civilistico rappresenta il punto di partenza sul quale vanno operate le variazioni previste dal TUIR per arrivare alla determinazione effettiva dell’imponibile; in tal modo, per questa categoria di soggetti passivi, la derivazione e determinazione della base imponibile resta immutata e non riceve modifiche dal d.lgs. n. 244/2016.

Sulla base di queste premesse verranno approfondite le ragioni, già in parte anticipate precedentemente, per le quali il nostro ordinamento ha sempre fatto riferimento al dato di bilancio civile per la determinazione della base imponibile.

Successivamente ci si addentrerà nel tema oggetto di studio in questo lavoro analizzando e presentando le novità della riforma contabile del 2015, per poi focalizzarsi nell’analisi dei nuovi principi contabili OIC. Questi ultimi – come detto – rilevano fiscalmente e rappresentano i criteri per la determinazione della base

imponibile per buona parte di quei soggetti passivi IRES che non si approntano ai principi contabili internazionali.

Si seguirà un approccio di analisi della riforma del bilancio dapprima dal punto di vista contabile – civilistico per poi focalizzarsi sui profili fiscali conseguenti.

2. Le *rationes* alla base del rinvio alle scritture contabili

La scelta del legislatore tributario di riferirsi al bilancio di esercizio per la determinazione della base imponibile IRES è in primo luogo da imputare nella idoneità dei principi analitico – contabili di determinazione del reddito civilistico, i quali elaborano una grandezza quantitativa analitica indicativa della capacità contributiva connessa all'esercizio dell'attività di impresa⁷⁵.

Come già approfondito nel primo capitolo, la legge delega n. 825/1971 nella premessa richiamava il principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost.: conseguentemente tutte le regole di determinazione dovevano condurre analiticamente ad un reddito «*complessivo netto*»⁷⁶.

Se per legge il bilancio d'esercizio ha il dovere di rappresentare con «*evidenza e verità*»⁷⁷, «*chiarezza*»⁷⁸ ed «*in modo veritiero e corretto*»⁷⁹ la situazione patrimoniale e i redditi-perdite prodotti dall'impresa nell'esercizio di riferimento, è logica l'assunzione per la quale il risultato economico del bilancio civilistico costituisce, anche per il legislatore tributario, l'elemento che dovrebbe rappresentare più attendibilmente l'incremento di ricchezza generato dall'esercizio dell'attività di impresa, ovvero il presupposto dell'imposta⁸⁰. La legge attribuisce al bilancio il compito di fornire un'informazione imparziale e chiara relativa alla composizione, nonché il valore del patrimonio e reddito prodotto.

⁷⁵ VACCA I. e GARCEA A., in *Circolare Assonime maggio 2011, Guida e dell'Irap per le imprese IAS adopter*, gli autori evidenziano che il riferimento al dato civilistico per la determinazione dell'imponibile costituisca una base di partenza coerente col principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.) in quanto permette di adeguare la tassazione alla ricchezza prodotta nell'attività economica d'impresa e quindi a fatti economici reali ed effettivi.

⁷⁶ TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 3.

⁷⁷ Art. 2217, co.2, c.c.

⁷⁸ Art. 2423, co.2, c.c.

⁷⁹ Art. 2423, co.2, c.c.

⁸⁰ ZIZZO G., *Regole Generali sulla determinazione del reddito di impresa*, cit., p. 478.

Illustre dottrina ha rimarcato che il principio di derivazione ben si adatta a configurare la reale capacità contributiva poiché: «*il momento nel quale periodicamente si procede alla rilevazione analitica del reddito conseguito dall'impresa sulla scorta di un preciso complesso di regole è tipicamente quello della predisposizione del bilancio d'esercizio*»⁸¹.

Si è, inoltre, rilevato che il legislatore ha adottato il principio di derivazione per assicurare certezza e semplicità nel rapporto tra fisco e contribuente⁸².

È stato ancora evidenziato che il bilancio di esercizio – per quanto concerne la determinazione dell'imponibile – non riveste una mera funzione probatoria bensì «*ad substantiam*»⁸³.

La certezza del tributo va rapportata sia alla pretesa del contribuente di non essere esposto all'intervento dell'amministrazione finanziaria, sia all'interesse generale di un gettito che partecipi al regolare funzionamento dei servizi pubblici anch'esso desumibile nell'art. 53 Cost.⁸⁴.

Accanto alle ragioni appena esposte è opportuno accostarne un'ulteriore, ovvero la natura prettamente fiscale per la quale la derivazione dal bilancio d'esercizio civilistico è volta a limitare condotte elusive o evasive.

Va tenuto bene a mente, inoltre, che la determinazione – e quindi la misurazione del reddito d'impresa – è ben differente rispetto alle diverse categorie reddituali. Se per altre tipologie di reddito, connesse ad un cespite produttivo o ad

⁸¹ FALSITTA G., *La dichiarazione tributaria ed il bilancio di esercizio*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura AMATUCCI A., vol. III, Padova, 1994, pp. 50 e ss.; LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, p. 715 e ss., lo studioso rammenta che la rilevanza del bilancio d'esercizio ai fini fiscali sia conseguenza anche della preesistenza di tale documento rispetto ai nuovi sistemi di imposizione diretti. FANTOZZI A. e ALDERIGHI M., *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, p. 117 e ss., i quali affermano: «*è lo stesso principio costituzionale che imponendo il pagamento delle imposte secondo la capacità contributiva di ognuno, richiede al legislatore fiscale di far aderire il più possibile le norme positive a quella capacità contributiva astratta, che per le imprese può ben farsi coincidere con il reddito che discende da un bilancio che dia un "quadro fedele" dell'impresa stessa*».

⁸² TABET G., *Il reddito d'impresa*, cit., 1997.

⁸³ FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"*, in *Rass. Trib.*, I, 1984, p. 137 e ss.>; l'autore definisce il rapporto tra bilancio civile e "bilancio fiscale" di «*pregiudizialità – dipendenza*».

⁸⁴ BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2010, p. 310, sostiene che il rimando al dato di bilancio civilistico denota l'intenzione di una determinazione dell'imponibile che conduce ad individuare il «reddito effettivo», poiché il documento civilistico tende a misurare in modo analitico – e non congetturale – l'incremento della ricchezza del soggetto passivo e pertanto ben si confà al principio di capacità contributiva.

esempio a un cespite mobiliare o immobiliare, si può prevedere come regola generale una determinazione presuntiva, autorevole dottrina ha rilevato che nel caso del reddito d'impresa vi è la necessità di procedere ad una determinazione di tipo analitico, in particolar modo per i contribuenti di medio-grande dimensioni.

Nello specifico, si è evidenziato che una determinazione dell'imponibile basata sulla combinazione di fattori produttivi *«finirebbe per contrastare con le esigenze perequative alla base dell'imposizione sul reddito, in quanto porterebbe a dar luogo ad un'agevolazione per le imprese, che combinando nel modo migliore tali fattori, godrebbero di un'imposizione minore rispetto a quella dovuta, ed una penalizzazione per quelle imprese per le quali momenti congiunturali sfavorevoli o scelte economiche sbagliate non avrebbero consentito il raggiungimento dei livelli reddituali normali»*⁸⁵.

Il metodo analitico che trae le informazioni dalla contabilità è considerato il miglior mezzo per individuare la attività economica sottostante e, conseguentemente, il risultato reddituale emergente dal bilancio d'esercizio suggerisce un eccellente strumento di misurazione del reddito di impresa.

L'indicazione di ogni singolo fatto gestionale di rilevanza economica e patrimoniale nelle scritture contabili deve convergere nei dati aggregati in sede di predisposizione del bilancio unitamente ai criteri di redazione, deponendo in favore di una redazione del bilancio di esercizio quale documento che rappresenti attendibilmente la ricchezza generata dall'impresa⁸⁶.

Esposte queste ragioni di fondo che giustificano e legittimano la derivazione, è opportuno presentarne ulteriori di ordine pratico e meno rilevanti sotto il profilo sostanziale.

Il bilancio d'esercizio è stato scelto quale base su cui fondare l'imposizione societaria anche perché storicamente si trattava di un documento preesistente con basi solide. Inoltre, si è evidenziato che sarebbe stato molto dispendioso e inutile redigere due distinti bilanci, uno prescritto dagli obblighi civilistici e, uno, imposto

⁸⁵ TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario* (parte I), in *Riv. Dir. trib.*, 2010, p. 175.

⁸⁶ BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 308.

dagli obblighi fiscali⁸⁷. A tal proposito vi sono stati studiosi che in passato – considerando le diverse finalità informative del bilancio d’esercizio – sostenevano al contrario la necessità di redazione di due distinti e separati prospetti con regole proprie⁸⁸. È in ogni caso coincidente l’esigenza (condivisa sia dalle scienze economiche sia dal diritto tributario) di una conoscenza che segua una scansione temporale ciclica dell’andamento dell’attività di impresa dovuta sul piano civilistico alla corretta gestione e ad obblighi informativi interni e non, sul piano tributario, alla tassazione del reddito che si produce di volta in volta⁸⁹.

Sembra plausibilmente evidente che l’ordinamento tributario ai fini di una corretta determinazione del reddito d’impresa dispone di uno strumento, il bilancio d’esercizio, ritenuto storicamente una certezza per le garanzie che offre. L’affidabilità di tale strumento è accresciuta negli anni, in particolar modo con la riforma del diritto societario di cui al D.lgs. del 17 gennaio 2003 n. 6. L’evoluzione normativa che ha subito la disciplina contabile negli ultimi anni, infatti, fa sì che sia sempre più difficile operare condotte illecite nella redazione del bilancio finalizzate, ad esempio, alla riduzione fittizia dell’utile e, conseguentemente, dell’imponibile fiscale⁹⁰.

Il bilancio d’esercizio civilistico è, dunque, un documento connotato da affidabilità, garantita dalla razionalità e oggettività del processo di redazione che determina il reddito, sulla quale sin dalla sua introduzione si è fondata la derivazione del reddito imponibile e rappresenta tutt’ora la principale giustificazione per il suo mantenimento nel TUIR⁹¹.

⁸⁷ Tabet G. e Minervini G., *Utile civilistico e reddito d’impresa*, in AA.VV., *Il reddito d’impresa*, Padova, 1997, Vol. I, p. 58 e ss.

⁸⁸ Colombo G. E., *Il bilancio d’esercizio, Strutture e valutazioni*, Torino, 1987, p. 4 e ss.

⁸⁹ Trivellin M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d’impresa*, cit., p. 27.

⁹⁰ Bocchini E., *Diritto della contabilità delle imprese, Bilancio d’esercizio*, 2010, Vol. 1, p. 30 e ss.; Franson G., *La categoria dei redditi d’impresa*, in AA.VV., *Manuale di Diritto Tributario*, Parte Speciale, a cura di Russo P., Milano, 2009, l’autore enfatizza la tradizione storica che può vantare la contabilità la quale permette alle diverse discipline che si occupano della valutazione/misurazione delle performance e dei risultati dell’impresa di farne uso; inoltre l’autore rileva che la contabilità è connotata dal carattere dell’universalità ovvero viene utilizzata da tutte le imprese in qualsivoglia nazione.

⁹¹ Beghin M., *Diritto Tributario*, Torino, 2015, p. 510.

Ad accrescere le garanzie della base informativa dalla quale trae origine il risultato reddituale concorre sia il sistema di tutele proprie del codice civile⁹² già menzionate, sia la contrapposizione dei diversi interessi dei vari *stakeholder* della società (soci, finanziatori ecc.). L'affidabilità e oggettività del risultato civilistico di bilancio è inversamente proporzionale al numero di disposizioni fiscali, poiché queste ultime possono condizionare la redazione stessa del bilancio (c.d. «dipendenza rovesciata»).

Oltre alle fondate ragioni presentate che sottostanno alla scelta del legislatore, vale la pena fare un'ulteriore considerazione che lega le *rationes* sin qui approfondite con la variabile dimensionale del soggetto passivo. Autorevole dottrina ha, a tal proposito, segnalato che se le dimensioni del contribuente sono rilevanti, vi sono conseguentemente più soggetti interessati alla redazione e al controllo del bilancio – che rendono più difficile uno scostamento dai criteri legali di valutazione previsti dal codice civile – e ciò fa sì che sia garantita una maggiore affidabilità al documento⁹³.

Tuttavia, non va scordato – come già segnalato nel primo capitolo – che nella normativa sostanziale nonché procedimentale vi era una perdurante carenza riguardante una mancata differenziazione della derivazione civilistica (colmata ora in parte con la differenziazione per le micro imprese di cui all'art. 2435 *ter* del codice civile ai sensi dell'art. 83 TUIR) imperniata sulle dimensioni del contribuente.

3. Evoluzione del quadro europeo in materia di bilancio

Approfondite le ragioni per le quali la derivazione è riferita al bilancio civilistico, è opportuno ripercorrere le tappe – e quindi i principi alla base – che hanno portato alla disciplina vigente in ordine al criterio di derivazione per i soggetti passivi IRES.

⁹² Il riferimento va ai dettami di cui all'art. 2423, comma 2, del codice civile in ordine ai requisiti che deve avere il bilancio d'esercizio ossia veridicità e correttezza della rappresentazione.

⁹³ LUPI R., *Evasione fiscale, istituzioni e accordi*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 48.

Come già in precedenza illustrato, la materia è stata notevolmente riformata con il d.lgs. n. 244/2016 c.d. «milleproroghe». Constatato, quindi, che per «*i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, (anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione,) i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*⁹⁴» la logica intrapresa di analisi suggerisce di trattare la vigente normativa civilistica ed i relativi principi contabili nazionali – su cui fa riferimento il più volte menzionato principio di derivazione «rafforzata» in ordine alla redazione del bilancio di esercizio.

Nel corso degli ultimi anni, la normativa italiana in materia di bilancio e contabilità ha subito notevoli cambiamenti che essenzialmente hanno percorso due direttrici. Da una parte, si è cercato di avvicinare i principi di redazione civilistici alla disciplina del bilancio internazionale IAS/IFRS; dall'altra, il tentativo è stato quello di differenziare la normativa civilistica del bilancio in base alla dimensione delle imprese. Ciò è dovuto anche all'impulso dato dal legislatore comunitario che, recentemente, è intervenuto con importanti Direttive, le quali hanno trovato il necessario recepimento nell'ordinamento nazionale.

La normativa del bilancio ha subito continue evoluzioni anche alla luce degli interventi della Comunità Economia Europea (CEE) prima, e dell'Unione Europea poi, poiché si individuava nella materia contabile, unitamente ad altri fattori, un elemento che potesse favorire la creazione e lo sviluppo del mercato unico europeo.

Per queste ragioni, sin dagli anni settanta, la CEE ha attuato una politica di armonizzazione contabile finalizzata a disporre regole comuni per tutte società di capitali attive nello Spazio Economico Europeo (SEE).

Non essendo l'obiettivo in questa sede quello di analizzare dettagliatamente le varie riforme che hanno interessato il mondo contabile, si procede di seguito a presentare i più significati interventi comunitari in materia al fine di comprendere al meglio le ragioni dell'attuale sistema di bilancio.

⁹⁴ Art. 83 TUIR co 1.

La Direttiva a cui possiamo primariamente riconoscere incisività a riguardo è la cd. «Quarta Direttiva» CEE n. 660 del 1979. Questa ha trovato seguito nella normativa italiana con il D.lgs. 127 nel 1991.

Conseguentemente a tale recepimento, le norme del Codice civile preesistenti sono state sostituite ed è stato così introdotto il bilancio d'esercizio formato da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa con relativa Relazione sulla gestione. Dal 1991 al 2003, nonostante diversi interventi, l'impianto del bilancio è rimasto sostanzialmente lo stesso. Nel 2003 è intervenuta la riforma del diritto societario con il D.lgs. n. 6/2003 che ha modificato l'art 2423 *bis* c.c. relativo ai principi di redazione⁹⁵.

Parallelamente, nello stesso periodo, il legislatore comunitario operava una nuova strategia in materia di Bilancio, imponendo alle grandi società quotate che redigevano i bilanci consolidati di servirsi dall'esercizio 2005 – mediante il Reg. UE 1606 del 2002 – degli *standard* contabili internazionali dello IASB⁹⁶. Si è rilevato che con tale regolamento si sia passati da una logica di armonizzazione contabile tra i vari paesi UE, a una politica di standardizzazione contabile⁹⁷. I principi contabili IAS/IFRS sono diventati gli strumenti in materia delle maggiori società attive nell'Unione. La parallela presenza delle Direttive contabili e dei principi contabili ha

⁹⁵ PAOLONE F., *Evoluzione normativa e sviluppo dottrinale in tema di bilancio d'esercizio*, Milano, 2016, p. 27. Inoltre, art. 2423 *bis* c.c.: «Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: 1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività [nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato]; 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto (1); 2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo; 5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente; 6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico».

⁹⁶ «L'International Accounting Standards Board» (IASB), è l'organismo internazionale responsabile dell'emanazione dei principi contabili internazionali. Fu fondato a Londra -come ente di natura privata tra un accordo delle associazioni professionali di maggiori paesi- con l'acronimo IASC «International Accounting Standards Committee» che è stato mantenuto sino al 2001. I principi contabili emanati dal "vecchio" IASC mantengono tuttora l'originaria denominazione di «International Accounting Standards» (IAS); i principi approvati a partire dal 2001 dallo IASB assumono invece la nuova denominazione di «International Financial Reporting Standards» (IFRS).

⁹⁷ DI PIETRA R., IANNIELLO G. E PARIS A., *Il bilancio d'impresa*, cit., p. 33.

messo in luce un problema di inconciliabilità delle due fonti. Nello specifico nel bilancio disposto dalle Direttive non vi erano riferimenti ai criteri di valutazione previsti dai principi contabili internazionali, quali ad esempio il *fair value*.

Si era dunque palesata, dai primi anni duemila, l'esigenza di un progressivo sistema di avvicinamento tra i due sistemi prescrittivi. Sono state così nel lungo periodo emanate una serie di Direttive con lo scopo di mitigare le incompatibilità tra i principi originari della Quarta direttiva e i principi IAS/IFRS. A tal riguardo, va segnalata la Direttiva 2003/51/CE recepita in Italia con il D.lgs. 32 del 2007 che ha disposto obblighi di *disclosure* degli strumenti finanziari valutati al *fair value*⁹⁸ e ha cambiato il contenuto della Relazione sulla gestione⁹⁹.

Accanto a tale processo di avvicinamento delle Direttive ai principi contabili, l'UE negli ultimi anni è intervenuta profondamente sulle medesime Direttive in tema di bilancio.

Si è cercato di conciliare la quantità di informazioni richieste alle aziende nella redazione del bilancio con i costi connessi alla redazione del medesimo. Si è così voluti favorire il contenuto del bilancio d'esercizio con i costi amministrativi relativo alla redazione in rispetto alla dimensione operativa dell'azienda. Sulla base di queste considerazioni, l'Unione europea è intervenuta (con la Direttiva n. 34 del 2013) disponendo diversi tipi di bilancio in relazione alle dimensioni dell'impresa.

Contrariamente alle prime Direttive in materia contabile, che miravano ad armonizzare le regole degli stati membri, la Direttiva 2013/34/UE appare come un intervento notevole capace di far ravvisare agli occhi degli addetti ai lavori un mutamento strategico del legislatore comunitario¹⁰⁰.

Abrogando le precedenti direttive, ossia la Quarta e la Settima, il provvedimento in parola si è posto come primo obiettivo il rinnovamento della regolamentazione europea migliorando gli interventi legislativi attraverso disposizioni di elevata qualità ricercando, al contempo, un bilanciamento tra gli

⁹⁸ Art. 2427 *bis* c.c.

⁹⁹ Art. 2428 c.c.

¹⁰⁰ SACCON C., *Ricostruzione storica ed implicazioni dell'azione comunitaria in materia contabile*, in AA.VV., *Il nuovo bilancio dopo l'applicazione del D.lgs. 139/2015*, a cura di CORDAZZO M., e BIANCHI S., Milano, 2018, p. 36.

oneri contabili amministrativi e i benefici conseguenti l'applicazione di tali regole¹⁰¹. Il metodo portato avanti dal legislatore europeo nella riforma del 2013 è di tipo *bottom-up*, laddove le numerose norme esplicitano per quale primo aspetto i requisiti informativi per le piccole imprese capaci di aumentare gradualmente in medie e grandi imprese.

In generale, la norma sopra menzionata rappresenta il risultato di questo lungo processo di ammodernamento contabile che ha portato, quindi, ad abrogare le precedenti direttive in materia contabile (la Quarta e la Settima). Allo stesso tempo il legislatore comunitario ha determinato la piena riforma delle disposizioni in materia di Bilancio d'impresa nell'ordinamento nazionale.

Il 18 agosto 2015 è stato emanato il D.lgs. n. 139 con il quale il legislatore italiano ha infatti recepito la Direttiva n. 34/2013 riformando in modo significativo gli articoli del Codice civile in materia di Bilancio d'impresa e quelle inerenti al bilancio consolidato.

Per una maggiore chiarezza, appare opportuno già rappresentare che nei prossimi paragrafi si provvederà ad esaminare nel dettaglio le novità e i cambiamenti introdotti nel «nuovo bilancio» ai sensi del d.lgs. n. 139/2015 e i seguenti rinnovati principi contabili.

Si è trattato di una riforma incisiva della materia che si può comparare, per portata ed intervento, a quella del D.lgs. n. 127/1991 che recepiva la Quarta Direttiva.

Come si avrà modo di approfondire a breve, la riforma del 2015 non solo interviene modificando il contenuto di vari articoli ma incide anche, con l'introduzione di due articoli, sulla disciplina contenuta nel Codice civile (ovvero l'art. 2425 *ter* c.c. sul Rendiconto finanziario e l'art. 2435 *ter* c.c. sul Bilancio delle micro imprese). I cambiamenti apportati sono, in alcuni casi, di grande rilievo perché allineano in modo sostanziale la normativa nazionale a quella dei principi contabili IAS/IFRS.

¹⁰¹ Cfr. sul punto 4° considerando della Direttiva 34/2013, si evidenzia l'esigenza: «*che la legislazione contabile dell'Unione trovi un opportuno equilibrio tra gli interessi dei destinatari dei bilanci e l'interesse delle imprese a non essere eccessivamente gravate da obblighi in materia di informativa*».

Parallelamente alla presentata riforma, assumono un ruolo sempre più preponderante i principi contabili nazionali OIC¹⁰². Significativa, a tal riguardo, è la Relazione illustrativa ministeriale al D.lgs. 139/2015 che a commento dell'art. 12 del decreto – rubricato «*disposizioni finali e transitorie*» – puntualizza che i principi OIC «*risulteranno di particolare utilità con riferimento alla prima applicazione delle nuove disposizioni e dei principi in esse contenuti che, come previsto dai commi 1 e 2, troveranno applicazione prospettica*» inoltre nella medesima relazione si precisa che «*ai principi contabili nazionali occorrerà far riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relativa ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recando criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte*». Da tali considerazioni, si evince, dunque, il ruolo di primo piano che rivestono i principi contabili nazionali, non è quindi quello di una mera rappresentazione di tecniche secondarie, bensì è la legge che prevede che essi forniscano le ricadute pratiche per la corretta applicazione delle disposizioni civilistiche.

4. Il ruolo dei principi contabili nazionali emanati dall'OIC

I primi principi contabili nazionali sono stati elaborati nel 1975 in seguito alla costituzione di una Commissione (CSPC «Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili») – in forma paritetica – istituita dal consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e dal consiglio nazionale dei ragionieri (CNR) in ragione dell'emanazione del D.P.R. n. 136/1975 riguardante il controllo e la certificazione dei bilanci delle società.

Il decreto D.lgs. 139/2015 ha conferito un notevole impulso allo sviluppo di tali principi, in quanto li ha riconosciuti quali riferimenti istituzionali¹⁰³. La

¹⁰² Di cui nel prossimo paragrafo verrà dato un inquadramento storico e di contenuto.

¹⁰³ Significativo a riguardo è il comma 2 dell'art. 4 del DPR 136/1975 che raccomanda alle società di revisione – ai fini di un rilascio della certificazione - di far riferimento ai principi contabili: «La

Commissione è tutt'ora operativa all'interno del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC). L'evoluzione dei mercati internazionali correlata a una crescente globalizzazione hanno condotto allo progresso e al riconoscimento normativo a livello Europeo dei principi contabili internazionali.

Di conseguenza, si è reso necessario un apparato che garantisse, da una parte, la compatibilità dei principi contabili alle Direttive comunitarie e, dall'altra, che i medesimi interni nazionali fossero allineati a quelli contabili internazionali. Di conseguenza, i singoli stati membri hanno provveduto alla costituzione di organismi aventi il compito di emanare i principi contabili e di coordinarsi con gli organismi paralleli internazionali. Per questa ragione, nel 2001 è stato costituito l'Organismo Italiano di Contabilità O.I.C.¹⁰⁴ e le competenze relative all'emanazione dei principi contabili nazionali sono state trasferite all'OIC dalla CSPC.

Come già accennato nel paragrafo precedente, il valore assegnato ai principi contabili OIC è quello di fornire delle norme interpretative degli articoli del codice civile. Come si può desumere dallo statuto: *«L' O.I.C. è una fondazione, creata al fine di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile»*¹⁰⁵.

L'OIC ha assunto un ruolo pienamente istituzionale in seguito all'approvazione della legge n. 116/2014 che ha riconosciuto questa fondazione di diritto privato quale *standard setter* nazionale a cui i soggetti OIC devono attenersi. A tale

società di revisione, se il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti fatti e sono conformi alle norme per la redazione e il contenuto del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite e se i fatti di gestione sono esattamente rilevati nelle scritture predette, secondo corretti principi contabili, ne rilascia la certificazione con apposita relazione».

¹⁰⁴ L'O.I.C. è stato fondato dalle seguenti associazioni aventi natura privata: l'Assirevi (Associazione Italiana RevisoriContabili), il CNDC, il CNR, l'«Abi» (Associazione Bancaria Italiana), l'Andaf (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari), l'«Ania» (Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici), l'«Assilea» (Associazione Italiana Leasing), l'«Assonime» (Associazione fra le società Italiane per Azioni), la Confagricoltura (Confederazione generale dell'Agricoltura Italiana), la «Confapi» (Confederazione Italiana della piccola e media Industria Privata), la Confcommercio, la Confcooperative, la Confindustria, la Lega delle Cooperative, l'«Aiaf» (Associazione Italiana Analisti Finanziari), l'Assogestioni (Associazione Italiana del Risparmio Gestito), la Centrale Bilanci e la Borsa Italiana. Questa operazione venne supportata e valutata positivamente dai Ministeri di Giustizia, dell'Economia e delle Finanze, dalla Banca d'Italia, dall'ISVAP (Istituto di Vigilanza sulle Assicurazioni Private e d'interesse collettivo) e anche dalla CONSOB.

¹⁰⁵ Statuto Fondazione OIC.

riconoscimento istituzionale ha fatto seguito una modifica delle procedure interne dell'organismo che ora prescrivono di sottoporre le bozze dei principi a pareri –non vincolanti- dell'amministrazione finanziaria, della CONSOB, della Banca d'Italia e del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹⁰⁶.

I principi OIC derivano dai principi CSPC tant'è che se nel tempo vengono modificati, questi comunque sono capaci di mantenere la stessa numerazione.

Detti principi completano il contenuto delle disposizioni civilistiche disponendo un insieme di precetti relativi alla modalità di rilevazione di fatti gestionali, le forme di rappresentazione di detti fatti in bilancio nonché i criteri di valutazione.

Si tratta, quindi, di importanti strumenti che garantiscono un'interpretazione tecnica e un'integrazione delle disposizioni civilistiche, laddove queste non ricoprono certe aree contabili ma concernono la redazione del bilancio¹⁰⁷. Tuttavia, non è consentito ai principi contabili andare contro a quanto disposto dal legislatore civile e tributario.

Accanto alle funzioni appena esposte, si aggiunge il ruolo preponderante – come già accennato – dei principi contabili nazionali quali principi rilevanti fiscalmente per quanto riguarda la «*qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio*» dei componenti di reddito ai sensi del novellato art. 83 TUIR.

L'importanza dei principi contabili è stata più volte sancita anche dalla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)¹⁰⁸. Nel 2005 la rilevanza interpretativa degli OIC è stata sancita per legge all'art. 9 *bis* del D.lgs. n. 38/2005 che ha statuito, inoltre, la funzione di supporto dell'OIC alle attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia contabile.

Negli ultimi 15 anni il ruolo degli OIC è si è evoluto anche in seguito alla crescente rilevanza dei principi contabili internazionali IFRS. Il fatto che molte

¹⁰⁶ Assonime Circ. n.14/2017

¹⁰⁷ BRUNI G., *I principi contabili. Fondamenti e percorsi evolutivi*, in *Riv. Dott. Comm.*, n. 1/2004, p. 7 e ss.

¹⁰⁸ Cfr. Delibera 1982 CONSOB la quale richiamava i documenti della CSPC elevandoli a punti di riferimento nell'orizzonte contabile.

società italiane per legge dovessero adottare i principi IFRS ha limitato le aree di intervento dei principi nazionali, con la conseguenza di costringere necessariamente a prestare debita attenzione alle regole internazionali. Per questa ragione, i principi contabili nazionali seguono sempre di più negli ultimi anni una logica di armonizzazione alle norme IFRS esplicitate in soluzioni coerenti a livello di contenuto con i principi IFRS.

In ogni caso, accanto a suddetta armonizzazione, l'OIC ha continuato a emanare principi riguardanti tematiche non trattate dagli IFRS.

Parallelamente, l'OIC ha pubblicato Documenti interpretativi e linee guida per facilitare l'adozione degli IFRS per le imprese italiane che redigono il bilancio in base a tali principi.

Di particolare rilievo, ai fini del presente lavoro, è la previsione normativa del già presentato art. 12 del D.lgs. n. 139/2015 recante disposizioni transitorie al decreto di riforma del bilancio.

Al terzo comma di quest'ultimo articolo viene richiesto un esplicito e necessario intervento dell'OIC affinché aggiorni i principi contabili alla luce della riforma del bilancio. L'OIC ha dato riscontro a tale sollecito con la pubblicazione, in data 22 dicembre 2016, dagli OIC aggiornati prestando evidente considerazione a quanto declinato nella riforma del 2015.

5. La Direttiva 34/UE/2013 e il recepimento nel D.lgs. 139/2015 nell'ordinamento nazionale. Analisi dei profili civilistici e fiscali

5.1 Sintesi della riforma contabile

Constatato che le regole contabili, alla luce del principio di derivazione, costituiscono il presupposto della determinazione della base imponibile IRES, si procede ad analizzare l'insieme delle novellate norme contabili.

La revisione del sistema contabile in ossequio alla Direttiva n. 34 e al D.lgs. n. 139/2015¹⁰⁹ ha investito la disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato nel suo

¹⁰⁹ Per approfondimenti Cfr. LATORRACA S., *Le novità del bilancio d'esercizio 2016*, in AA.VV., *Le novità del bilancio 2016, Quaderni Eutekne*, a cura di LATORRACA S, Torino, 2017, p. 133.

complesso, ovvero sia in relazione alla composizione e ai contenuti dei documenti, sia dal punto di vista dei principi generali sottostanti di valutazione.

Innanzitutto, è stata modificata la composizione e la struttura base del bilancio d'esercizio con l'introduzione dell'obbligo di redazione del rendiconto finanziario ai sensi dell'art. 2425-ter¹¹⁰ c.c. per le società capaci di oltrepassare i limiti di cui all'art. 2435-ter c.c.

Sono stati modificati, inoltre, e non poco, gli schemi preesistenti di conto economico e di stato patrimoniale di cui agli art. 2425 e 2424 del Codice civile ove sono state inserite nuove voci. Allo stesso tempo sono state abrogate le declinazioni relative alle azioni proprie e la sezione straordinaria rispettivamente nello stato patrimoniale e nel conto economico¹¹¹.

Sono stati infine eliminati i conti d'ordine.

Anche la normativa attinente la redazione del bilancio consolidato è stata coinvolta in una serie di modifiche. Tra le più importanti vi è la correzione delle soglie che ne impongono la redazione con la modifica dell'art. 27 del d.lgs. 127/1991.

Per quanto concerne i principi e i postulati che regolano alla base il sistema del bilancio, si segnalano la statuizione del principio di rilevanza all'art. 2423 del Codice civile e la riformulazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma cd. «rappresentazione sostanziale» al numero 1 *bis* dell'art. 2423-*bis* c.c.

Riguardo ai criteri di valutazione delle poste in bilancio, le principali novità incidono sull'art. 2426 del Codice civile nel quale è stata introdotta una nuova disciplina di valutazione per i contratti derivati e sono stati previsti i metodi

¹¹⁰ «Dal rendiconto finanziario risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci».

¹¹¹ Per un approfondimento dei riflessi fiscali derivanti dall'eliminazione della sezione straordinaria vd. MIELE L., e SURA A., *Eliminazione della sezione straordinaria: riflessi contabili e fiscali, Bilancio e reddito d'impresa*, 2017, n. 3, p. 7; gli autori evidenziano che per quanto concerne l'IRES gli effetti fiscali a riguardo sono limitati: «posto che le regole di determinazione della base imponibile IRES operano, in linea generale, indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo, eccezion fatta per quelle norme che rinviano espressamente alle macrovoci A e B del Conto Economico. È il caso, ad esempio, dell'art. 96 del T.U.I.R. in materia di deducibilità degli oneri finanziari e di computo del ROL e della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994».

dell'attualizzazione del costo ammortizzato. Infine, sono state riviste le disposizioni in ordine ai criteri di valutazione dell'avviamento e degli oneri pluriennali.

Come già accennato, è stata mondata anche la normativa che regola il bilancio consolidato; significativa, a tal proposito, è la modifica delle soglie che ne obbligano alla redazione ai sensi del novellato art. 27 del D.lgs. n. 127/1991¹¹².

La redazione del bilancio consolidato è diventata obbligatoria quando l'impresa controllante o una sua controllata siano enti di interesse pubblico in base all'art. 16¹¹³ del D.lgs. n. 39/2010 in materia di revisione dei conti ed è stata anche a riguardo ammessa una circostanza di esonero qualora la controllante detenga partecipazioni che, ai sensi dell'art. 28 del D.lgs. n. 127/1991 possono essere estromesse dall'obbligo di consolidamento¹¹⁴.

Presentate sinteticamente le più importanti novità introdotte dalla riforma in parola, va altresì ricordato che non tutte le norme del D.lgs. n. 139/2015 derivano dal recepimento della Direttiva 2013/34/UE. Con il d.lgs. 139 il legislatore nazionale ha, infatti, «colto l'occasione» per esercitare opzioni di precedenti Direttive che non erano state ancora recepite. È questo il caso, ad esempio, delle novità introdotte

¹¹² In particolare il nuovo art. 27, comma 1, del D.lgs. n. 127/1991 prevede ora l'esonero dall'obbligo di predisporre il bilancio consolidato per le imprese controllanti che, unitamente alle controllate, non superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: 20 milioni (in luogo di 17,5 milioni) di euro del totale dell'attivo di stato patrimoniale; 40 milioni (in luogo di 35 milioni) di euro del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

¹¹³ Il D.lgs. si riferiva in particolare alla seguente elencazione dell'art. 16, d.l.vo n. 39/2010: «sono enti di interesse pubblico: a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione; b) le banche; c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private; d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private; e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante; f) le società di gestione dei mercati regolamentati; g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia; h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari; i) le società di intermediazione mobiliare; l) le società di gestione del risparmio; m) le società di investimento a capitale variabile; n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE; o) gli istituti di moneta elettronica; p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB».

¹¹⁴ Ciò accade, giusto il citato art. 28, nell'ipotesi in cui l'inclusione nel perimetro di consolidamento è irrilevante al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione del gruppo, l'esercizio dei diritti della controllante è sottoposto a restrizioni, la partecipazione è posseduta esclusivamente allo scopo della sua successiva alienazione, ovvero quando, in casi eccezionali, non è possibile ottenere le necessarie informazioni in tempi o con oneri ragionevoli. Tale disposizione va ricollegata al principio di rilevanza di cui si darà opportuna analisi nel proseguo.

relative alla cd. Valutazione al «*fair value*» dei contratti derivati e dell'introduzione del metodo valutativo cd. «costo ammortizzato» per quanto riguarda crediti, debiti e dei titoli di debito¹¹⁵.

Le norme della riforma del 2015 sono divenute di obbligatoria applicazione a partire dal 1° gennaio 2016.

I criteri alla base delle scelte operate dal legislatore comunitario e nazionale che hanno implicato la revisione del sistema contabile si sono mosse lungo due direzioni: da una parte, si è voluto perfezionare la comparabilità dei bilanci redatti migliorando la rappresentazione dei fatti gestionali; dall'altra, sono state introdotte norme aventi lo scopo di ridurre gli oneri derivanti dalla redazione del bilancio per le piccole e medie imprese.

Riguardo a quest'ultimo punto, ai fini di una più agevole comprensione, va considerata la nuova configurazione codicistica – relativa al tipo di bilancio da presentare – basata sulla variabile dimensionale. Andando in ordine ascendente, *in primis* vi sono le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., alle quali il legislatore riformatore ha concesso la possibilità di redigere un bilancio semplificato. *In secundis*, vi sono le piccole imprese i cui parametri superano quelli disposti dal 2435-ter c.c. e, si collocano, al contempo al di sotto dei parametri di cui all'art. 2435-bis¹¹⁶ c.c. che possono optare per il bilancio in forma abbreviata. Infine, vi sono le imprese che superano i requisiti imposti dal 2435-bis c.c. che redigono il bilancio in forma ordinaria. A tal proposito, va ricordato che le categorie dimensionali previste

¹¹⁵ Il D.Lgs. n. 139/2015, attuativo della Direttiva 2013/34/UE in materia di bilancio d'esercizio e consolidato delle società di capitali, ha introdotto nel nostro ordinamento il *criterio del costo ammortizzato* per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli immobilizzati. La nuova versione dell'art. 2426 n. 8 del codice civile recita infatti: «*i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo*». Il n. 1 del medesimo articolo dispone: «*le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile*». Il criterio di valutazione del costo ammortizzato - tipico dei bilanci redatti secondo i principi IAS/IFRS - pur restando ancorato al costo di acquisto o al valore nominale, tiene anche conto delle eventuali differenze fra i tassi di interesse nominali e quelli effettivi, secondo una logica finanziaria. Per le imprese micro-imprese e per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata l'utilizzo del metodo del costo ammortizzato è facoltativo.

¹¹⁶ Art. 2425-bis I co. c.c.: «*Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro (1); 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro (2); 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità*».

dalla Direttiva 34/2013/UE erano quattro ma, in sede di recepimento, il legislatore italiano ha unificato le medie e le grandi imprese.

I principi che sottostanno alla redazione del bilancio sono esplicitati nella Direttiva al Capitolo 2 «*Disposizioni e principi generali*». Nello specifico, all'art. 4 «*Disposizioni generali*» vi sono i postulati e all'art. 5 «*principi generali di bilancio*».

La lunga genesi che ha portato dalla Quarta Direttiva del 1978 alla norma europea in parola è stata caratterizzata da un progressivo miglioramento e conseguente innovazione dei principi e schemi contenuti dei precedenti interventi legislativi di carattere sovranazionale.

Molte innovazioni notevoli sono state implementate sulla spinta dei principi contabili internazionali IAS/IFRS nonostante le due normative, europea e internazionale, abbiano natura e origini diversa derivando l'una da una fonte giuridica e l'altra, da disciplina professionale.

Con l'emanazione del Regolamento 1606/2002/CEE sono stati riconosciuti formalmente i principi contabili internazionali dal legislatore comunitario, divenuti da quel momento obbligatori per i soggetti quotati che redigevano i bilanci consolidati. Da allora, l'influenza e il peso dei principi IFRS è stato sempre più preponderante tant'è che negli ultimi anni emerge una sorprendente espansione dei principi dello IASB anche al di fuori dell'Unione europea.

Il recepimento della Direttiva 34/2013 attraverso il D.lgs. 139/2015 ha provocato una serie di modifiche del Codice civile riguardanti il bilancio individuale di impresa e del D.lgs. n. 127/1991 relativo al bilancio consolidato¹¹⁷.

Come già accennato, per quanto attiene la composizione degli schemi di bilancio con il recepimento della direttiva in oggetto è stato incluso tra i documenti obbligatori il rendiconto finanziario¹¹⁸.

Il principio contabile nazionale OIC 11 dal 2005 già prevedeva l'esistenza del rendiconto finanziario ma questo s'inseriva all'interno della nota integrativa. Il nuovo OIC impone il rendiconto finanziario quale documento essenziale del bilancio d'esercizio sulla base dell'obbligo di presentazione previsto dal Codice civile.

¹¹⁷ GARESI G., *Il recepimento della direttiva 2013/34/UE: il progressivo allineamento delle disposizioni contabili racchiuse nel codice civile ai principi IAS/IFRS*, Roma, 2016, p. 16.

¹¹⁸ Art. 2423, 1 co., c.c.

In sintesi, le principali novità previste dalla riforma contabile che hanno prodotto effetti fiscali significativi nella normativa interna sono: l'introduzione del principio di rappresentazione sostanziale, l'eliminazione dell'area straordinaria e i componenti imputati direttamente a conto economico.

Come si avrà modo di approfondire, i nuovi OIC hanno dovuto affrontare, non senza difficoltà, il problema di conciliare le norme del TUIR, incentrate sul contenuto giuridico formale delle operazioni compiute dall'impresa, con un bilancio riformato che si ispira al contrario ai criteri di rappresentazione aderenti al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Per effetto delle novità introdotte dalla riforma del bilancio del 2015 l'OIC ha aggiornato i principi contabili recependo quindi quando disposto dal legislatore nazionale. Nella prima fase, conclusasi nel dicembre 2016, sono stati revisionati buona parte dei principi contabili (in totale 20)¹¹⁹. Nel periodo successivo l'OIC ha provveduto ad elaborare nuovi principi e a revisionare i precedenti sulla base dell'aggiornamento terminato nel 2016. Si è così arrivati alla pubblicazione del documento cd. «*post implementation review*» da parte dell'OIC in data 29 dicembre 2017. Nel frattempo in data 13 ottobre 2017 l'OIC ha divulgato la bozza del nuovo OIC 11 che è stata oggetto di consultazione pubblica sino al 13 novembre 2017¹²⁰ per poi pubblicarne la versione definitiva il 22 marzo 2018. Di questo importante novellato principio si fornirà una adeguata analisi nella parte finale del presente capitolo.

5.2. Il principio di rilevanza

Prendendo le mosse dai principi generali sui quali si basa la redazione del bilancio d'esercizio, già inseriti nell'art. 2423 del Codice civile¹²¹, il legislatore con

¹¹⁹ Le modifiche riguarda, in modo rilevante, i documenti: OIC 12, OIC 13, OIC 16, OIC 17, OIC 19, OIC 21, OIC 24, OIC 25, OIC 29 e OIC 32. Nel proseguo dell'elaborato saranno trattati specificatamente. Cfr. sull'argomento LATORRACA S., *Definitivi gli emendamenti ai principi contabili nazionali*, in *Il quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 30.12.2017.

¹²⁰ LATORRACA S., *Il quadro normativo di riferimento*, in AA.VV., *Gli impatti fiscali delle nuove regole di bilancio*, Quaderni Eutekne, Torino, 2018, p. 20

¹²¹ Per la suddivisione delle norme che regolano la disciplina codicistica in disposizioni recanti clausole generali, principi di redazione e norme di dettaglio, cfr. *ex multis*, ANGELICI C., *Principi di redazione del bilancio*, in *La nuova disciplina dei bilanci delle società*, a cura di BUSSOLETTI M., Torino,

l'art. 6 del D.lgs. n. 139/2015 ha novellato l'art. 2423 C.C. introducendo nel nostro ordinamento, al comma 4, il principio generale di rilevanza a cui attenersi nella redazione del bilancio. Si è così statuito che «*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa contabile quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta*», aggiungendo, nel secondo periodo, che «*Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili*» disponendo infine, nell'ultimo periodo, che «*Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione*¹²²».

L'introduzione di tale principio ha portato all'eliminazione, in quanto ridondanti, dei riferimenti diretti ad esso contenuti in specifiche regole di informativa del Codice civile, laddove questi riferimenti risultano ora ricompresi nel principio generale normato, non mancano tuttavia riferimenti indiretti in altre norme di cui si darà evidenza.

Il principio di significatività-rilevanza trovava, infatti, riscontro in alcune norme relative alla redazione e al contenuto del bilancio già prima del novellato disposto al comma 4 del Codice civile.

Il cd. principio di rilevanza era stato inserito quale fattore di primo piano al diciassettesimo "considerando" della Direttiva 2013/34/UE, prevedendo che esso governi la «*rilevazione, la valutazione, la presentazione, l'informativa e il consolidamento nei bilanci*»; il legislatore comunitario, tuttavia, al medesimo punto sembra tollerare una graduale adozione per i legislatori nazionali, infatti è precisato che va concesso «*agli stati membri di limitare agli stati membri l'adozione obbligatoria del principio di rilevanza alla presentazione e all'informativa*» quando questo possa «*pregiudicare eventuali obblighi nazionali relativi alla tenuta dei registri completi da cui risultino le operazioni commerciali e la situazione finanziaria*».

1993, p. 23 ss.; BOCCHINI C., *Diritto della contabilità delle imprese. 2. Bilancio d'esercizio*, Torino, 2016, p. 34 s., 65 ss. e p. 547 ss., il quale ricorda che «*il "sistema a cascata" delineato dal legislatore è, dunque, un sistema a piramide*».

¹²² Cfr. sul punto P. PISONI, F. BAVA, A. DEVALLE, F. RIZZATO, *Novità della nota integrativa del bilancio in forma ordinaria*, in *Il fisco*, 2015, 42, p. 4054 ss.

Importante ai fini di una comprensione completa del concetto di «rilevanza» è l'art. 2 della direttiva in parola che al n. 16 offre una spiegazione del corrispettivo aggettivo, il quale va inteso come una caratteristica di un'informazione riconoscibile qualora *«la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio dell'impresa»* tenendo conto che *«la rilevanza delle singole voci è giudicata nel contesto di altre voci analoghe»*.

Il concetto di rilevanza è evidenziato anche al “considerando” n. 17 della Direttiva che sottolinea: *«il principio di rilevanza dovrebbe regolare la rilevazione, la valutazione, la presentazione, l'informativa e il consolidamento nei bilanci. In base al principio di rilevanza, informazioni considerate irrilevanti possono ad esempio essere aggregate nei bilanci. Tuttavia mentre un singolo elemento potrebbe essere considerato irrilevante, elementi irrilevanti di natura analoga potrebbero essere considerati rilevanti ove presi nel loro insieme»*.

Oltre alla statuizione del principio quale clausola generale al quarto comma dell'art. 2423 c.c. non mancano, come accennato in precedenza, altri diversi riferimenti indiretti al principio di rilevanza nel Codice civile¹²³.

La previsione del Codice civile in ordine al principio di rilevanza appare perfettamente in linea con quanto previsto dalla normativa comunitaria, per di più il legislatore nazionale ha precisato il significato indicando un parametro al quale attribuire un'eventuale irrilevanza ovvero la rappresentazione veritiera e

¹²³ riferimenti indiretti *ex multis* del principio di rilevanza nel Codice civile: 1) Art. 2423-ter, 2 co., c.c.: *«le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento»*. 2) Art. 2426, n.10, c.c.: *«10) il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: "primo entrato, primo uscito o: "ultimo entrato, primo uscito; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa»*. 3) Art. 2427 n.6 bis, la nota integrativa deve indicare: *«eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatisi successivamente alla chiusura dell'esercizio»*. 4) Art. 2427, n. 13, c.c., la nota integrativa deve indicare: *«l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o i costi di entità o incidenza eccezionali»*, numero così sostituito dall'art. 6, comma 9, lett. b) del D.lgs. 139/2015; testo previgente: *«la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile»*. 5) art. 2427, n. 22-ter, c.c.: la nota integrativa deve indicare *«la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale»*.

corretta¹²⁴. Essendo tale principio inserito in ogni caso all'interno dell'art. 2423 del Codice civile, appare lampante la volontà del legislatore di elevarlo a clausola generale¹²⁵ e, quindi, ad un postulato che deve «*governare*» il bilancio nel suo complesso. Inoltre, la sua introduzione depone in favore dell'idea per la quale, in capo al legislatore, vi è una conclamata presa di coscienza del fatto che gli oneri derivanti dall'applicazione delle disposizioni contabili non devono oltrepassare i benefici che i fruitori del bilancio ne ricavano dalla lettura (si deve rappresentare come il principio di rilevanza sia stato declinato anche nei nuovi OIC¹²⁶).

In base a quanto scritto, è evidente che ora l'intera normativa contabile sia permeata dal principio di rilevanza; tuttavia, va segnalato che rimangono alcuni dubbi in ordine alla sua applicazione poiché il legislatore non ha fornito precise indicazioni sia sul piano quantitativo che qualitativo.

Il nuovo principio OIC 11, relativo alle finalità e ai postulati del bilancio, al paragrafo 36 stabilisce che «*un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio*». Al paragrafo 37 si precisa che per misurare la rilevanza vanno considerati sia elementi qualitativi che quantitativi. Non vengono, di contro, fornite misure fisse da utilizzare come parametri quantitativi ma il documento in parola raccomanda –

¹²⁴ GARESI G., *Il recepimento della direttiva 2013/34/UE: il progressivo allineamento delle disposizioni contabili racchiuse nel codice civile ai principi IAS/IFRS*, Roma, 2016, p. 16.

¹²⁵ BEGHETTO A., *La nuova disciplina giuridica del bilancio di esercizio dopo l'approvazione del d.lgs. 18 agosto 2015, n. 139*, in 'Studium Iuris', 2016, pp. 154 ss.

¹²⁶ I nuovi OIC 13 e 16, in particolare confermano le regole precedenti di valutazione costante delle rimanenze e delle immobilizzazioni costantemente rinnovate e di valore non significativo come pure la possibilità di adottare l'ammortamento ridotto alla metà nel primo anno di acquisizione del cespite. Si segnala tra l'altro la conferma della disposizione di cui al numero 10 dello stesso articolo 2426 c.c., che impone di dare evidenza della differenza tra il costo dei beni fungibili determinato con uno dei tre metodi ammessi dal codice civile e i loro costi correnti alla chiusura dell'esercizio, a condizione che divergano in «*misura apprezzabile*». Sono state inoltre influenzate dal principio di rilevanza anche altre nuove regole contabili, tra queste si segnalano il costo ammortizzato e l'attualizzazione, che ai sensi degli OIC 15 e 19, non devono essere applicati a debiti di scadenza inferiore ai 12 mesi poiché si presume che gli effetti siano irrilevanti.

ai fini di una corretta quantificazione della rilevanza – di valutare gli effetti economici delle transazioni o di ogni altro evento rispetto alle grandezze complessive del bilancio. Vanno dunque rapportati i singoli fatti economici ai componenti considerati nel loro insieme. Viene infine rammentato che, per valutare rilevante o meno un certo fatto, è doveroso far riferimento soltanto ai destinatari primari del bilancio ovvero soci e creditori.

Assonime ha posto all'attenzione degli operatori che, dal punto di vista fiscale, il principio di rilevanza non è stato declinato dettagliatamente né dai principi contabili internazionali né da quelli nazionali¹²⁷.

Per stabilire l'influenza del principio di rilevanza dal punto di vista fiscale è opportuno differenziare tra due gruppi di fattispecie di iscrizione in bilancio. Da una parte, vanno considerati i casi in cui il principio in parola è fortemente connesso alla sostanza economica da illustrare contabilmente e quindi, alle qualificazioni in bilancio¹²⁸; dall'altra, è opportuno distinguere dai casi in cui la rilevanza assume rilievo sul piano meramente valutativo, ovvero può far sì che venga scelto un criterio di valutazione semplificato rispetto ad altri molto più complessi ma che avrebbero condotto al medesimo risultato¹²⁹.

Nella prima eventualità va attribuito valore fiscale agli esiti dell'applicazione del principio di rilevanza poiché le valutazioni non sono scindibili dalle qualificazioni in bilancio¹³⁰.

Nel secondo caso, al contrario, le norme semplificatrici trovano applicazione fiscale qualora, e nella misura in cui, siano conciliabili con le disposizioni fiscali che mantengono la loro preminenza.

¹²⁷Circ. Assonime 14/2017, Parte II, par. 2.2.4

¹²⁸ Ad esempio la valutazione della significatività dei costi di transazione è il presupposto per stabilire se questi oneri debbano essere qualificati o meno come interessi a seguito dell'applicazione del criterio del costo ammortizzato, la significatività del differenziale tra tasso di mercato e tasso del finanziamento è il presupposto per poter considerare come conseguito l'onere/provento da prima iscrizione del credito/debito).

¹²⁹ Come nel caso della valutazione delle materie prime o sussidiarie a valori costanti

¹³⁰ Nello specifico, ad avviso di Assonime, «*se è vero che i criteri di qualificazione, in virtù del principio di derivazione rafforzata, sono recepiti fiscalmente, sembra corretto ritenere che gli atti valutativi propedeutici ad individuare la natura dell'operazione da rappresentare in bilancio – ivi comprese le valutazioni di significatività che vengono richieste dal principio di rilevanza – debbano trovare riconoscimento fiscale*»

5.3. Il Principio di rappresentazione sostanziale

5.3.1 La prevalenza della sostanza sulla forma nella normativa nazionale

L'art. 6, terzo comma, del D.lgs. n. 139/2015 ha espressamente codificato il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, introducendolo al nuovo 1 bis) dell'articolo 2423-bis c.c.: *«la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto»*¹³¹.

Suddetta disposizione ha recepito quanto stabilito dall'art. 6 della Direttiva n. 2013/34/UE, laddove era indicato che *«la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione»*.

Riguardo tale principio, espressamente codificato dalla novella del 2015, va segnalato che questi trovava cittadinanza già nell'art. 2423-bis c.c. in seguito all'approvazione del D.lgs. n. 6/2003 per il quale nella valutazione delle voci di bilancio bisognava considerare la *«funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato»*. La relazione illustrativa allo schema del D.lgs. n. 139/2015 aveva sollevato dubbi circa l'interpretazione della preesistente formulazione del principio di rappresentazione sostanziale riguardo il concetto di *«funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo»* poiché può suggerire anche il concetto di destinazione. Per questa ragione la relazione ha sancito che l'art. 2423-bis c.c. è stato *«riformulato, chiarendo che il riferimento alla sostanza va riferito al contratto o all'operazione, piuttosto che alla voce dell'attivo o del passivo di bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella direttiva»*¹³². Anche autorevole dottrina ha, a tal proposito, sottolineato che detto intervento del legislatore nella realtà dei fatti costituisce una riformulazione del principio in parola più *«chiarificatrice che di pura innovazione»*¹³³. Influente letteratura ha rimarcato a

¹³¹ La circ. Assonime 14/2017 (parte II, par. 1.2) ha precisato che *«a questa formulazione ... non va assegnata una valenza innovativa, trattandosi piuttosto di una più precisa e puntuale formulazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma»*.

¹³² Cfr. DE ANGELIS L., *Elementi di diritto contabile*, Milano, 2015 p. 40; BOCCHINI E., *Diritto della contabilità delle imprese 2. Bilancio d'esercizio*, cit., p. 111.

¹³³ BIANCHI S., BRIOLINI E. e GERARDI G., *Prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo OIC 11, Amministrazione e Finanza*, n. 4/2018, p. 27.

riguardo come questi rappresentasse già un cardine dei principi contabili internazionali IAS/IFRS¹³⁴.

Esso era statuito nel *Conceptual Framework* dei principi contabili internazionali pubblicato nel 1989¹³⁵. In tale documento si rammentava che «*se l'informazione è destinata a rappresentare fedelmente fatti o operazioni è necessario che questi siano rilevati e presentati nella loro sostanza e realtà economica e non solo sotto l'aspetto formale*», e ciò in quanto «*la sostanza dei fatti e delle operazioni non è sempre coerente con ciò che appare da un loro esame formale*».

In un'ottica pratico-operativa la medesima relazione ha previsto che, oltre dalla norma di legge, la declinazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma dovesse essere operata indirettamente anche dai principi contabili nazionali¹³⁶. La disposizione che si è occupata di rimodulare l'asserto appena menzionato disegna, infatti, una norma di carattere generale che per sua natura non offre una enunciazione dettagliata che sarebbe necessaria per le diverse fattispecie e fatti gestionali a cui si rivolge in generale. Coerentemente con quanto rammentato dalla relazione, l'OIC ha pubblicato i nuovi principi contabili in data 22 dicembre 2016 corredati da un documento (in continuo aggiornamento) nel quale sono esposte varie fattispecie dove trova concretizzazione il principio di rappresentazione sostanziale¹³⁷. Si osserva che il Legislatore nazionale ha adottato

¹³⁴ Cfr. *ex multis*, DEZZANI F., *Introduzione*, in *IAS/IFRS. Manuale*, a cura di DEZZANI F., BIANCONE P., BUSO D. Milano, 2014, p. 22 s. In argomento, CARATOZZOLO M., *Il bilancio d'esercizio*, Milano, 2006, p. 211.

¹³⁵ Per approfondimenti, v. CAMPRA M., *Quadro concettuale dell'informativa finanziaria*, in *IAS/IFRS. Manuale*, a cura di DEZZANI F., BIANCONE P., BUSO D., Milano, 2014 p. 59.

¹³⁶ La relazione di accompagnamento al decreto n. 139/2015 spiega che «*ai principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi di rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte*». A tal proposito SURA A., *Il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali: aggiornamenti e prospettive evolutive*, in *Il fisco*, 2015, 38, p. 3665, sostiene che, con l'intervento dell'OIC sugli attuali principi contabili nazionali, al fine di chiarire la portata applicativa della prevalenza della sostanza sulla forma, «*potrebbero verificarsi ricadute di un certo interesse nei criteri di rilevazione iniziale delle immobilizzazioni materiali*».

¹³⁷ In base a quanto previsto dal documento OIC 11 risalente al 2005 (sub «*Postulati del bilancio d'esercizio*»), il principio in esame implica che gli eventi e i fatti di gestione siano rilevati sulla base della loro sostanza economica, cioè l'essenza, la vera natura, e non sulla base degli aspetti meramente formali.

il principio di prevalenza della sostanza delle forme per l'intero insieme delle imprese senza far distinzioni sulla base della variabile dimensionale.

Sulla regola in parola sono state sollevate critiche in dottrina riguardo il significato. Nello specifico, appare dubbia l'interpretazione della locuzione «*sostanza dell'operazione o del contratto*», ovvero se vada considerata quella economica o giuridica. Si è tuttavia certificato che l'art. 2423-*bis* c.c. ripropone il dettame dell'art. 6 della Direttiva di riferimento.

Il significato di quest'ultimo articolo è chiarito dal 16° "considerando" che fornisce una spiegazione del principio inteso facendo riferimento alla sostanza economica dell'operazione¹³⁸.

Ai fini di una più agevole comprensione di quanto sopra tratteggiato, è opportuno presentare in questa sede un esempio tecnico che denota l'evidente discrasia che, talvolta, può emergere ove si consideri la sostanza o la forma di un dato contratto. Ne è infatti dimostrazione il *leasing* finanziario contabilizzato in passato nei principi contabili internazionali con il metodo patrimoniale basato sulla forma giuridica del contratto, mentre attualmente deve essere iscritto facendo riferimento al metodo finanziario al verificarsi di determinate condizioni¹³⁹. In ogni caso nell'ordinamento nazionale per i soggetti *OIC-adopter* permane l'obbligo di applicazione del metodo patrimoniale che si avrà modo di approfondire in seguito.

Un'ulteriore questione che concerne l'interpretazione del principio in discussione, attiene alla valutazione della sua influenza nell'insieme delle operazioni di redazione del bilancio d'esercizio.

In merito all'importanza e all'influenza del principio di rappresentazione sostanziale, in dottrina si sono sviluppati più indirizzi alla luce dei risvolti fiscali che

¹³⁸ Seconda parte 16° Considerando Direttiva 34/2013/UE: «(...) *La presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti. Si dovrebbe tuttavia consentire agli Stati membri di esentare le imprese dall'obbligo di applicare tale principio*».

¹³⁹ Non verificandosi formalmente il passaggio di proprietà, l'utilizzatore del bene concesso in leasing si limitava ad iscrivere i canoni sostenuti tra i costi esposti in conto economico, indicando poi nei conti d'ordine (ora aboliti) gli impegni assunti nei confronti della società di leasing. Va considerato tuttavia che nella sostanza il leasing finanziario consiste, in una forma di finanziamento: ragion per cui, il bene oggetto del contratto è iscritto dall'utilizzatore tra le proprie attività di stato patrimoniale e regolarmente ammortizzato in ragione del tipo di cespiti. Tra le passività occorre rilevare il debito contratto con la società di leasing, indicando in conto economico - oltre all'ammortamento del bene - la quota interessi inclusa nei canoni di *leasing*.

si possono verificare. La prima, di consenso maggioritario¹⁴⁰ ritiene che, mediante tale statuizione a livello generale di detto principio, il legislatore abbia demandato unicamente all'OIC il compito di identificare – e di regolare il conseguente trattamento contabile – le varie fattispecie a cui il principio di rappresentazione sostanziale va riferito. In base a questa concezione la rappresentazione dei fatti gestionali economici basata sulla prevalenza della sostanza sulla forma ammetterebbe rilevanza fiscale esclusivamente nelle fattispecie identificate dall'OIC, diversamente potrebbero essere oggetto di contestazioni in casistiche non esplicitamente contemplate dall'OIC. Su questa posizione si è indirizzata Assonime¹⁴¹ che ha evidenziato il significato incerto del principio in parola. Nello specifico, l'associazione ha invocato una delucidazione da parte dell'OIC finalizzata ad affermare che detto principio non può contraddire le particolari istruzioni contenute nelle regole nazionali di pari rango le quali, talvolta, sono caratterizzate da un criterio di tipo giuridico-formale.

Secondo una posizione minoritaria¹⁴², il principio di rappresentazione sostanziale andrebbe applicato dal redattore del bilancio d'esercizio e, coerentemente assumere rilievo fiscale, anche per quanto attiene a fattispecie non

¹⁴⁰ FRADEANI A., *Il fisco si ispira ai principi Oic*, in *Italia Oggi*, 21/08/2017, p. 16, secondo l'autore sulla base di quanto riportato nella Relazione illustrativa al DM 3 agosto 2017, il completo riconoscimento del principio di rappresentazione sostanziale dovrebbe affermarsi «nei limiti delle indicazioni dei principi contabili», mentre «al di fuori delle esplicite previsioni dell'OIC, la sua applicazione potrebbe essere contestata»; ALBANO G. E VERGATI A., *Leasing ancora legato alla forma*, in *Il sole-24 ore*, 01/09/2017, p. 15, gli scriventi notano come «l'applicazione limitata del principio di prevalenza della sostanza sulla forma pone questioni delicate, se si considera che a oggi convivono nell'ordinamento principi contabili (prevalenti) improntati a un approccio economico-sostanziale con principi contabili (minoritari) che privilegiano un approccio giuridico formale»; GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, in *Corr. Trib.*, n. 39, 2017, p. 3003 ss., ha constatato che il DM 3.8.2017 «sembra essere univocamente orientato a circoscrivere il recepimento fiscale dei criteri di rappresentazione di bilancio alle sole ipotesi declinate dai principi contabili nazionali». In questo senso vanno interpretate sia la Relazione illustrativa al decreto, sia le scelte compiute nella selezione delle varie disposizioni dei DM 1.4.2009 n. 48 e 8.6.2011 applicabili alle imprese OIC (ad esempio in relazione ai piani di *stock option*). Peraltro, ad avviso dell'Autore l'estensione del principio di derivazione rafforzata «è un tema tutto fiscale. Può quindi ben accadere che un bilancio che sia redatto invocando, in relazione a certe fattispecie, l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma al di fuori delle previsioni degli OIC vigenti, pur essendo – in ipotesi – pienamente legittimo ai fini civilistici, sia destinato a non trovare riconoscimento, limitatamente a tali fattispecie, ai fini della determinazione dell'imponibile IRES».

¹⁴¹ Circ. n. 14 del 21/06/2017, parte 2, par. 2.4; nota 11/2017.

¹⁴² ANDREANI G., *La prevalenza della sostanza sulla forma tra Codice e Oic*, in *Il sole-24 ore*, 23/08/2017, p. 15; ANDREANI G. e TUBELLI A., *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?*, in *Il fisco*, 2017, 30, p. 2907 e ss.

individuare e disciplinate dai principi contabili nazionali sulla base dell'assunzione che si tratta di un principio generale del bilancio esplicitato nell'art. 2423-bis, co.1, c.c. Ne consegue, dunque, che la dottrina con minor seguito attribuisca al principio in esame una portata applicativa ben più ampia.

5.3.2. La prevalenza della sostanza sulla forma secondo il nuovo OIC 11 e i poteri di sindacato dell'amministrazione finanziaria

Il rinnovato documento OIC 11 pubblicato in data 22 marzo 2018, relativo ai principi generali e alle finalità del bilancio, ha puntualizzato che nel processo di aggiornamento dei vari postulati, l'OIC ha fatto riferimento al principio di prevalenza della sostanza sulla forma¹⁴³.

L'importanza del nuovo OIC va individuata nella enunciazione delle regole generali a cui il redattore del bilancio deve attenersi per identificare il trattamento contabile di fatti economici aziendali non esplicitamente previsti e disciplinati dai vari principi contabili nazionali. L'OIC al par. 26 ha poi evidenziato che agli elementi di bilancio trattati nei vari principi sono associati dei parametri che facilitano «l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni» precisando che ad essi va affiancato anche «il postulato generale della rappresentazione sostanziale». Gli amministratori delle società, per attenersi al principio in parola, per prima cosa devono esaminare i diritti, gli obblighi e le condizioni di un contratto, per poi confrontarli con le fattispecie individuate da vari principi contabili.

Tale approccio è prodromico a una corretta iscrizione o cancellazione di componenti reddituali ed elementi patrimoniali. In sostanza, il novellato OIC 11 dispone che per prima cosa il redattore del bilancio deve procedere ad analizzare i diritti, gli obblighi e gli effetti dei termini contrattuali di una data transazione (analisi contrattuale); a quel punto, è opportuno proseguire ad un confronto di quanto desunto da detta valutazione con le indicazioni dei principi contabili affinché si possa assodare la correttezza di quanto iscritto; da ultimo, si dovrà procedere all'eliminazione di elementi reddituali/patrimoniali mediante il riferimento alle

¹⁴³ GARCEA A., *Le implicazioni fiscali del nuovo OIC 11*, in *Corr. Trib.* n. 18, 2018, p. 1371.

descrizioni – rinvenute nei vari principi – di credito e debiti e ad una verifica della prerogativa del trasferimento di oneri e benefici¹⁴⁴.

Nel caso in cui una determinata fattispecie non sia disciplinata dai principi contabili, il redattore del bilancio è tenuto, per prima cosa, a ricercare – secondo un approccio analogico – prescrizioni dei vari principi contabili che possono essere trasposte in quanto relative a fattispecie simili. Nel caso non ve ne fossero, è consentito in una fase successiva far riferimento alle finalità e ai postulati del bilancio d'esercizio tra i quali si erge il principio di rappresentazione sostanziale. Diversamente non è concesso al redattore applicare il principio in parola in deroga a specifiche previsioni dei principi contabili poiché, se ciò fosse consentito, si delineerebbe un bilancio non aderente al quadro normativo di riferimento.

Secondo autorevole dottrina, sarebbe auspicabile la previsione, nel quadro dei principi contabili nazionali, di un riferimento univoco nel caso non vi fossero norme appropriate per determinati fatti gestionali. Infatti, la prospettiva proposta dagli autori, in ossequio ad un approccio sistematico in ossequio alla normativa di riferimento, dovrebbe seguire quanto è stato elaborato nel contesto dei principi contabili IAS, i quali permettono di poter ricorrere all'utilizzo di regole generali appartenenti ad altri *standard setter* simili¹⁴⁵.

Indubbiamente la portata riconosciuta dall'OIC 11 al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, anche riguardo fattispecie non contemplate da singoli principi OIC, incide sul sistema di esplicazione del principio di derivazione rafforzata della base imponibile IRES¹⁴⁶.

Il fatto che legislatore, delineando con la cd. Derivazione rafforzata di cui all'art. 83 TUIR una determinazione del reddito d'impresa più conforme alle

¹⁴⁴ BIANCHI S., e BALLARIN F., *La riforma contabile della direttiva 2013/14: principali impatti sul bilancio d'esercizio e consolidato 2016*, in *Il Commercialista Veneto*, n. 229, 2016, p. 12-16.

¹⁴⁵ BIANCHI S., BRIOLINI E. e GERARDI G., *Prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo OIC 11*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 4 del 2018, p. 32, a tal proposito sottolineano che «nei par. 10 ed 11 dello IAS 8 "Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori", esiste un simile rinvio sia all'autonomia decisionale del management sia alla gerarchia delle fonti rappresentate dagli IFRS e dal Framework, rinforzato inoltre dal par. 12 dello stesso standard, dove si fa riferimento alla possibilità di utilizzare principi contabili di un altro organismo di normazione contabile che si ponga in un quadro sistematico concettualmente simile per sviluppare i propri principi contabili».

¹⁴⁶ Gli automatismi che derivano da tale linea interpretativa verranno approfonditi nei prossimi paragrafi.

risultanze del bilancio, non deve far comunque ritenere che, per quanto concerne il profilo fiscale, il principio di rappresentazione sostanziale abbia una applicazione quasi incondizionata.

Se da una parte il principio di derivazione rafforzata è stato investito di un ruolo dominante nel processo di determinazione del reddito d'impresa, dall'altra il legislatore tributario ha previsto il mantenimento di alcune fattispecie reddituali per le quali non è contemplata l'identità tra dato civilistico e fiscale. Sono queste le cd. «limitazioni o deroghe alla derivazione rafforzata» di cui si fornisce un elenco completo al paragrafo 6.5 del presente lavoro¹⁴⁷.

Alla luce del quadro delineatosi, va evidenziata l'importanza di un confronto e differenziazione della declinazione interna dei principi e postulati generali di bilancio con la parallela declinazione dei *framework* internazionali di diffusa accettazione. Non è a tal proposito opportuno interpretare la portata del principio di prevalenza della sostanza sulla forma paragonandola all'incondizionato recepimento che il principio in parola gode nei principi IAS/IFRS¹⁴⁸. Così agendo, infatti, si correrebbe il rischio di tassazioni distorsive poiché fortemente subordinate alle scelte sindacabili del contribuente¹⁴⁹.

Questo rischio si potrebbe verificare, ad esempio, qualora il redattore di bilancio civile decidesse di iscrivere le *stock option* in base all'IFRS 2. In questo specifico caso va considerato che il decreto attuativo 3 agosto 2017 non ha operato alcun richiamo all'art. 6 del DM 8 giugno 2011 ed è sensato ritenere che il criterio adottato non possa rilevare fiscalmente poiché estraneo a principi nazionali¹⁵⁰. Da questo caso si desume che il legislatore tributario intenda riferirsi alle sole scelte di bilancio previste e tollerate per i soggetti OIC *adopter*.

Una diversa ipotesi di segno contrario rispetto alla situazione precedentemente menzionata – ma che conduce ad analoghe conclusioni – riguarda

¹⁴⁷ Cfr. ANDREANI G, e TUBELLI A., *L'impatto fiscale della declinazione del principio di rappresentazione sostanziale*, in *Il Fisco*, 2017, n. 31, p. 3011

¹⁴⁸ FENICI C., *Nuovo OIC 11 - Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*, *Pratica Fiscale e Professionale*, 2018, n. 18, p. 21

¹⁴⁹ SEBASTIANELLI M. e LUZIETTI S., *Ambito soggettivo di applicazione del principio di derivazione rafforzata*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 2, 2018, pag. 27

¹⁵⁰ In tal senso GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, cit., pag. 3003.

l'iscrizione del *leasing* finanziario in bilancio, come previsto, in base al metodo finanziario. In questo caso è stato espressamente declinato al comma 7 dell'art. 102 TUIR il coordinamento tra la norma fiscale e civilistica, da ciò si evince che tale coordinamento esclude il richiamo ad altri principi contabili e impone al redattore l'effettiva imputazione a conto economico dei canoni finanziari (metodo patrimoniale)¹⁵¹.

Così facendo, il legislatore tributario si è adeguato esplicitamente – senza far riferimento a quanto consentito dagli OIC – alla modalità di coordinamento prevista per il contribuente che adotta i principi IAS/IFRS.

Per le ragioni sopra esposte il legislatore tributario ha previsto che le valutazioni e le quantificazioni dei componenti di redditi – a differenza delle qualificazioni, imputazioni e classificazioni – restino al di fuori del principio di derivazione rafforzata nonché assoggettate all'applicazione delle norme fiscali previste dal TUIR.

Considerato che dalle rappresentazioni contabili prendono le mosse la determinazione del reddito d'impresa IRES è opportuno approfondire la valenza attribuibile al potere di sindacato dell'amministrazione laddove questo sia capace di

¹⁵¹Dal punto di vista contabile la rappresentazione in bilancio del leasing costituisce un'eccezione al principio di rappresentazione sostanziale introdotto con la riforma del 2015. Nello specifico i canoni di locazione persistono ad essere imputati a conto economico in base al metodo patrimoniale seguendo quindi il principio di competenza temporale che implica la ripartizione dei canoni (quota capitale ed interessi) in modo lineare durante il periodo del contratto. Per quanto concerne l'aspetto contabile è palese la deroga al principio di prevalenza della sostanza sulla forma. In primo luogo tale eccezione è evidente per quanto concerne la qualificazione dell'operazione. Dal punto di vista sostanziale il leasing rappresenta infatti una compravendita definitiva con pagamento dilazionato anziché una locazione. In secondo luogo predetta deroga è esplicita anche per quanto attiene la competenza dell'operazione considerato che nelle operazioni di leasing è immediato il trasferimento in capo al locatario dei rischi e benefici riferiti ai beni che formano l'oggetto del contratto. Ragionando in un'ottica sostanziale di trasferimento dei costi e benefici –come previsto dai principi contabili internazionali anche riguardo al leasing (IAS 12) - i cespiti in locazione finanziaria andrebbe da subito iscritti tra le immobilizzazioni materiali.

A tal proposito va tuttavia segnalato che il principio contabile OIC 12 ammette la possibilità che possa essere espressa in nota integrativa l'informativa sui crediti e sugli interessi impliciti nei contratti di locazione e di conseguenza gli effetti che deriverebbero dall'applicazione del metodo finanziario sulla rappresentazione di bilancio. Tale prescrizione del principio OIC 12 trae origine nel disposto dell'art. 2427 comma 1 numero 22 del Codice civile per il quale il locatore è tenuto a indicare in nota integrativa le seguenti informazioni: il valore complessivo alla data di chiusura dei beni locati qualora fossero stati iscritti quali immobilizzazioni ed i relativi ammortamenti di competenza; il valore attuale delle rate di canone non scadute definito utilizzando il tasso di interesse effettivo (metodo del costo ammortizzato) del contratto ed i relativi oneri di competenza.

condizionare o meno le scelte di bilancio. Ci si deve interrogare a riguardo se l'Agenzia delle Entrate possa revisionare sulle modalità di iscrizione dei componenti da parte degli amministratori. Fino all'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti OIC *adopter* tale questione riguardava soltanto i soggetti IAS.

In passato già limitatamente al principio operante di derivazione semplice vi era chi riteneva che l'amministrazione finanziaria non potesse entrare nel merito e opporsi alle decisioni prese in ordine alla valutazione o alla classificazione delle poste in bilancio¹⁵².

Tuttavia, con l'avvento della riforma contabile del 2015 e l'estensione della derivazione rafforzata ai soggetti OIC sono emerse conseguenze anche riguardo la portata del potere di sindacato dell'amministrazione finanziaria, che ora si ritiene possa ora entrare nel merito alle scelte mosse dal redattore, seppure con alcune limitazioni.

Tale orientamento si erge sull'assunzione che ora il reddito d'impresa fiscalmente rilevante poggia sulla qualificazione, sull'imputazione temporale e sulla classificazione del bilancio d'esercizio. A consolidare tale posizione è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7 del 2011 che – relativamente ai soggetti IAS *adopter* – ha avvocato a sé il diritto di rettificare l'imponibile adottando correttamente i criteri di qualificazione, imputazione e classificazione prescritti dai principi contabili internazionali qualora fosse evidente che le scelte del redattore andassero contro a quanto stabilito dagli anzidetti principi IAS¹⁵³. Questo indirizzo espresso dall'amministrazione finanziaria (e da varia dottrina¹⁵⁴) va tuttavia affiancato e considerato alla luce della nuova disciplina dell'abuso di diritto di cui

¹⁵² Tale orientamento è ben rinvenibile nella C.M. n. 73/1994 laddove si chiariva espressamente che «...va detto che l'amministrazione finanziaria deve attenersi ai dati di bilancio, salvo che questi risultino poi invalidati a seguito di pronuncia dell'autorità giudiziaria. L'impugnativa della delibera di approvazione del bilancio non dovrebbe riguardare l'amministrazione finanziaria»

¹⁵³ In termini simili, d'altronde, si è anche espressa la Guardia di Finanza con la recente circolare n. 1/2018, laddove, in considerazione degli effetti del principio di derivazione rafforzata, ha contemplato la possibilità che nel corso dell'attività ispettiva sia acquisita contezza delle modalità di contabilizzazione di carattere civilistico adottate dal soggetto verificato, per riscontrare se le stesse siano conformi ai profili

fattuali e materiali della voce di riferimento.

¹⁵⁴ LIBURDI D. E SIRONI M., *Metodi di accertamento e principio di derivazione rafforzata: le linee guida della Guardia di Finanza*, in *Il Fisco*, 2018, n.12, p. 1-1107

all'art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente¹⁵⁵. In base a quest'ultimo disposto l'accertamento dell'amministrazione finanziaria è legittimato solo se si dimostra che il redattore ha abbia tenuto una condotta elusiva¹⁵⁶.

Diversamente è da considerarsi ingiustificabile un accertamento sulle legittime e corrette scelte di redazione che conducono a un risparmio fiscale non indebito.

6. Profili fiscali della «derivazione rafforzata»

6.1 Il coordinamento della disciplina fiscale con la riforma contabile: il principio di derivazione rafforzata e il regime transitorio

Come si è già avuto modo di accennare precedentemente, la riforma della disciplina del bilancio del 2015 ha generato significative implicazioni nella normativa fiscale. Ciò si parrebbe trovare spiegazione in ragione del fatto che le regole di determinazione del reddito d'impresa fiscale vigenti nell'ordinamento nazionale italiano ammettono la derivazione dell'utile o della perdita risultanti dal bilancio e, ad esse, debbano essere apportate specifiche rettifiche in aumento o in diminuzione¹⁵⁷. A tal proposito l'art. 11 del D.lgs. n. 139/2015 rubricato «*clausola di invarianza finanziaria*» ha prescritto che dall'attuazione del decreto in parola non avrebbero dovuto conseguire «*nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*»: la riforma di nuovo conio doveva quindi condurre a un'invarianza di reddito fiscale.

Sulla base di queste prescrizioni appariva indispensabile la previsione di nuove disposizioni fiscali specifiche, volte a coordinare la disciplina fiscale IRES e IRAP (in questa sede si tratta la prima) con le nuove disposizioni del codice civile in

¹⁵⁵ legge 27 luglio 2000, n. 212 recante *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*. Tale norma (art. 4) ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d'imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. Come evidenziato dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 128/2015, la norma in commento sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito.

¹⁵⁶ Ciò potrebbe verificarsi, ad esempio, nelle ipotesi in cui le scelte discrezionali del redattore del bilancio si traducano in comportamenti finalizzati ad ottenere classificazioni di bilancio fedeli alla realtà, ma artatamente destinati al conseguimento di vantaggi fiscali comunque indebiti.

¹⁵⁷ Art. 83, co. 1 TUIR.

materia di bilancio d'esercizio. Analogo sviluppo normativo si era verificato riguardo il coordinamento delle norme fiscali per i soggetti nazionali *Ias adopter*¹⁵⁸. Senza un'eventuale normativa di coordinamento le imprese si sarebbero trovate a gestire un ulteriore doppio binario civile-fiscale dovendo sterilizzare gli effetti dell'applicazione delle norme introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 in ossequio della citata clausola di invarianza¹⁵⁹. Ad espletare l'istanza di coordinamento è intervenuto l'art. 13-*bis* del D.L. 244/2016 «Milleproroghe» del 30 dicembre (convertito in L. n. 19/2017) attraverso cui sono state recepite dal punto di vista fiscale le novità in tema di bilancio¹⁶⁰.

La norma in esame ha inserito regole di determinazione del reddito imponibile allineate con le novellate modalità di redazione contabile. Si sono così estese, ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, le modalità di determinazione del reddito previste dal TUIR per i soggetti *IAS adopter*. L'art. 13-*bis* ha modificato l'art. 83 TUIR estendendo il cd. «*principio di derivazione rafforzata*» anche ai soggetti, diverse dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c., che redigono il bilancio di esercizio in base alle norme del Codice civile. L'art. 83, una volta enucleato suddetto principio afferma che per questi soggetti valgono, anche in deroga alle successive disposizioni del TUIR, «*i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*». Il legislatore ha così voluto affermare che ai fini della determinazione della base imponibile IRES, gli elementi reddituali e patrimoniali assumono rilevanza sulla base delle scritture di bilancio.

¹⁵⁸ D.M. 1 aprile 2009, n. 48; D.M. 8 giugno 2011, n. 38.

¹⁵⁹ Per determinare la base imponibile si sarebbe in quel caso dovuto far riferimento alla normativa civilistica vigente fino al 31/12/2015 e applicare alle fattispecie reddituali così individuate la disciplina tributaria al tempo in vigore.

¹⁶⁰ Le norme di coordinamento sono state caratterizzate da un *iter* legislativo alquanto travagliato. Inizialmente erano state incluse in un emendamento della legge di bilancio 2017 che è però stato cassato in Commissione Bilancio della Camera, di conseguenza, a causa della rapida approvazione della legge in Senato non è stato ripresentato. Si è così poi deciso di inserire l'emendamento –con la stessa formulazione– nel disegno di legge di conversione cd. «Milleproroghe» D.L. n. 244/2016 ma in questa circostanza è stato ritenuto improponibile dalla I Commissione Affari Costituzionali del Senato, in quanto non vi era correlazione con le altre norme contenute nel decreto legge. Si è così arrivati ad inserire le norme di coordinamento in un pacchetto di emendamenti al ddl. di conversione del D.L. n. 244/2016, unitamente alla proroga di 15 giorni del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Ai fini di un completo coordinamento delle norme fiscali del TUIR alle riformate regole contabili sono stati modificati singolarmente altri articoli del medesimo testo che presentiamo di seguito. Procedendo in ordine ascendente sono stati modificati: l'art. 96 per quanto concerne la determinazione del ROL, l'art. 108 riguardo la possibilità di dedurre spese competenti a più esercizi d'imposta, l'art. 109 in ordine a componenti reddituali da imputare direttamente a patrimonio netto, l'art. 110 che dispone in merito ai tassi di cambio da utilizzare per la conversione delle poste in bilancio in valuta estera¹⁶¹, ed, infine, l'art. 112 relativo alla valutazione degli strumenti finanziari derivati.

Conseguente all'eliminazione dell'area straordinaria di conto economico da parte della riforma contabile, il legislatore tributario al co. 4 dell'art. 13-bis del D.l. n. 244/2016 ha inteso regolare il riflesso fiscale prescrivendo un principio di carattere generale. Sulla base di tale principio se le norme fiscali si riferiscono alle lettere A e B dell'articolo 2425 del Codice civile¹⁶², gli stessi componenti – contabilizzati in bilancio in base ai principi contabili – vanno assunti fiscalmente *«al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda»*.

Il D.l. n. 244/2016, inoltre, una volta convertito in legge, ha introdotto il co. 1-bis dell'art. 83 TUIR che ha prescritto di applicare in quanto compatibili – per i

¹⁶¹ Il D.l. n. 244/2016 convertito ha aggiunto all'art. 110 co. 9 del TUIR, ai sensi del quale *«agli effetti delle norme del presente titolo che vi fanno riferimento il cambio delle valute estere in ciascun mese è accertato, su conforme parere dell'Ufficio italiano dei cambi, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il mese successivo»*, il seguente periodo: *«sono, tuttavia, applicabili i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle operazioni in valuta, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili»*; secondo la circ. Assonime 21.6.2017 n. 14 (parte II, par. 1.4), tale disposizione riconosce *«la possibilità di adottare tassi di cambio diversi da quelli pubblicati dalla Banca d'Italia. Questo intervento non è tuttavia correlato alle novità contabili del d.l.vo n. 139 del 2015, quanto piuttosto ad una questione ... attinente al fatto che la Banca Centrale Europea (BCE) e la Banca d'Italia hanno reso noto che i tassi di cambio dell'euro con le altre valute, a partire dal 1 luglio 2016, vengono pubblicati a solo scopo informativo e non sono perciò idonei ad essere utilizzati nelle transazioni commerciali»*.

¹⁶² Art. 2425 c.c., Contenuto del conto economico: *«Il conto economico deve essere redatto in conformità al seguente schema: A) Valore della produzione: 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni; 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione; 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni; 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio. Totale. B) Costi della produzione: 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci; 7) per servizi; 8) per godimento di beni di terzi; 9) per il personale: a) salari e stipendi; b) oneri sociali; c) trattamento di fine rapporto; d) trattamento di quiescenza e simili; e) altri costi»*.

soggetti diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. che redigono il bilancio civile – le norme previste per i soggetti IAS *adopter*. Queste ultime erano state emanate in attuazione dell'art. 1 comma 60 della L. n. 244/2007 nel DM 1 aprile 2009 n. 48 e dell'art. 4 comma 7 *quater* del D.lgs. n. 38/2005 nel DM 8 giugno 2011 n. 38. In ogni caso, le norme attuative necessitavano di revisione sulla base dei criteri ivi indicati con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Si è così arrivati a una vasta attuazione della disciplina di coordinamento fiscale con il DM 3 agosto 2017 che verrà analizzato nel proseguo¹⁶³ e da ultimo con il D.M. 10 gennaio 2018 che ha fornito delle ultime norme di coordinamento fiscale specifiche.

L'art. 13-bis comma 11 del decreto 244/2016 convertito ha infine prescritto al Ministero dell'Economia e delle Finanze di emanare un decreto, entro 60 giorni dalla data approvazione della legge di conversione, che revisionasse il DM 14 marzo 2012 il quale forniva norme attuative di coordinamento della normativa ACE¹⁶⁴ per i soggetti IAS *adopter*.

Per quanto riguarda la decorrenza delle nuove norme di determinazione dell'imponibile ai sensi del D.l. n. 244/2016, queste hanno efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. È stata, inoltre, prevista una decorrenza posticipata per gli effetti reddituali e patrimoniali scaturiti da operazioni avviate in periodi d'imposta precedenti al 2016 ma che si protraggono nel tempo in periodi d'imposta successivi alla prima adozione. Di conseguenza tali effetti sono assoggettati alla disciplina fiscale previgente.

Il comma 7 dell'art. 13-bis del D.l. n. 244/2016 poi convertito, ha disciplinato uno specifico regime transitorio che per prima cosa assume come primo esercizio di attuazione della nuova normativa fiscale quello del primo utilizzo dei principi

¹⁶³ Cfr. sul punto Circ. Assonime 21.6.2017 n. 14 (parte II, par. 1.7) la quale ha evidenziato che «per evitare ulteriori ritardi nell'intervento normativo, lo stesso art. 13-bis ... ha inserito nell'art. 83 comma 1 bis TUIR un generico richiamo alla disciplina dei decreti attuativi che regolano la fiscalità dei soggetti IAS *adopter* (cd. «decreti IAS»), stabilendo che tale disciplina è applicabile anche alle imprese OIC in quanto compatibile. Al contempo, però, con quest'ulteriore previsione è stata opportunamente contemplata la possibilità di rivedere e coordinare con uno o più decreti le disposizioni contenute nei «decreti IAS», con la finalità di calibrarle alle specifiche esigenze delle singole categorie di imprese (ITA GAAP e IAS/IFRS), tenuto conto che le rispettive regole contabili – pur subendo un avvicinamento – non sono ancora uniformi».

¹⁶⁴ L'ACE - Aiuto alla Crescita Economica - è una misura agevolativa che consente di dedurre dal reddito complessivo netto il rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello risultante alla chiusura del bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

contabili OIC revisionati in base a quanto previsto dal D.lgs. n. 139/2015. Nel primo esercizio di applicazione delle nuove regole fiscali l'imputazione dei componenti reddituali a patrimonio netto è assimilata all'imputazione a Conto economico. È stato così assicurato il principio di previa imputazione a conto economico (art. 109 TUIR). Inoltre, sempre nel primo esercizio di applicazione, le rettifiche delle attività-passività di stato patrimoniale e la cancellazione di fondi accantonamento o altre passività causata dall'adozione dei nuovi OIC non assumono valenza fiscale per quanto concerne la determinazione del reddito d'impresa.

6.2 Il Decreto ministeriale attuativo del 3 agosto 2017

Come già segnalato, il DM 3 agosto 2017¹⁶⁵ ha dato esecuzione all'art. 13-bis del D.l. n. 244/2016 convertito identificando nelle prescrizioni – rivolte ai soggetti IAS *adopter* – del DM n. 48 del 1 aprile 2009 e del DM 8 giugno 2011 quelle compatibili per i soggetti OIC *adopter* diverse dalle micro imprese¹⁶⁶. Tra queste disposizioni spicca per rilevanza e per oggetto del presente lavoro il coordinamento del principio di derivazione rafforzata all'art. 2. Il decreto attuativo ha, inoltre, introdotto delle modifiche al DM 8 giugno 2011; nello specifico, quest'ultimo è stato

¹⁶⁵ Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 agosto 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 187 dell'11 agosto 2017 e recante «*disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IREP dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS adopter, ai sensi dell'art.13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n.19*».

¹⁶⁶ GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, cit., p. 3003 e ss., l'autore ha sottolineato che «*il provvedimento richiama le norme dei Decreti IAS relative a fattispecie in cui i principi contabili nazionali, a seguito della riforma contabile, hanno delineato in modo esplicito criteri di rappresentazione analoghi a quelli dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, mentre esclude le statuizioni che si riferiscono ad impostazioni contabili differenti o a regimi fiscali specifici riservati alle sole imprese IAS adopter*»; ALBANO G., *Oic, niente rettifiche all'imponibile 2016*, *Il Sole-24 Ore*, 5/08/2017, p. 14, sostiene che la clausola di salvaguardia ha effetti diretti anche per quanto concerne la disciplina procedimentale in quanto «*rende non rettificabile dall'amministrazione finanziaria la base imponibile del 2016 in relazione a comportamenti difformi. [...] Di fatto le imprese Oic (ma lo stesso discorso vale per gli 'Ias adopter' per le fattispecie revisionate) non saranno tenute ad apportare modifiche alle dichiarazioni da presentare ad ottobre rispetto ai calcoli effettuati in sede di versamento delle imposte a saldo, anche se in contrasto con quanto previsto dal decreto. Pertanto qualsiasi sia l'approccio tenuto dall'impresa nella dichiarazione relativa al 2016, lo stesso non potrà essere contestato, limitatamente ad aspetti che riguardano l'adozione dei principi contabili*»; La stessa tesi è ribadita sempre da ALBANO G., e VERGATI A., *Fisco e bilanci al sicuro con la salvaguardia*, in *Il Sole-24 Ore*, 01/09/2017, p. 15.; GARCEA A., *Le disposizioni correttive e integrative del Decreto attuativo del principio di derivazione rafforzata*; in *Corr. Trib.*, n. 37, 2017, p. 2851.

integrato con alcune disposizioni volte a risolvere i problemi rimasti irrisolti per i soggetti IAS.

Anche l'art. 3 del decreto in parola è molto importante, poiché al comma 1 stabilisce la cd. «*Clausola di salvaguardia*». Tale specifica disposizione ha imposto che non vengano rivisti gli effetti sulla determinazione del reddito imponibile derivanti dall'applicazione di norme fiscali – anche antitetiche rispetto alle norme dello stesso decreto – afferenti a periodi d'imposta anteriori¹⁶⁷ a quello di entrata in vigore del decreto attuativo e per i quali i termini per il pagamento delle imposte dirette sono anch'essi scaduti anteriormente rispetto alla stessa data¹⁶⁸. Come ben chiarito dalla relazione ministeriale illustrativa al DM, mediante tale clausola il legislatore ha inteso tollerare condotte contabili non coerenti con le disposizioni racchiuse nel decreto stesso per periodi di imposta anteriori a quello di attuazione del decreto e le cui scadenze per il pagamento dell'IRES erano precedenti alla stessa data di attuazione. Nella relazione si è anche sottolineato che tale decreto non genera effetti riguardo l'ammontare di gettito poiché si tratta di disposizioni di natura interpretativa.

Il documento di ricerca pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDEC) ha tuttavia segnalato al paragrafo 12.3, sulla base di disposizioni dello Statuto del Contribuente, che qualora le norme del DM 3 agosto 2017 determinino un aggravio contributivo per il soggetto passivo andrebbero adottate «*dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore*» del decreto stesso. Eppure, anche attraverso la clausola di salvaguardia, il MEF pare prevedere l'efficacia delle norme del decreto sia per l'anno di entrata in vigore dello stesso sia per alcune eventualità, negli anni precedenti.

¹⁶⁷ In prima battuta, occorre evidenziare che la clausola di salvaguardia si riferisce ai «*periodi di imposta precedenti*» a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Per quanto attiene ai soggetti OIC *adopter*, la clausola sortisce effetti, evidentemente, soltanto sul periodo d'imposta 2016, per i soggetti "solari", stanti la decorrenza: 1) delle novità in materia di bilancio introdotte dal D.lgs. n. 139/2015, che si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016; 2) nonché delle norme di coordinamento di cui al D.l. n. 244/2016 convertito, che esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015.

¹⁶⁸ ALBANO G. e VERGATI A., *Fisco e bilanci al sicuro con la salvaguardia*, cit., p. 15, gli autori ritengono che ai fini che qui interessano, occorre fare riferimento ai termini di versamento ordinari.

Il ministero, nel rammentare che, per i periodi d'imposta precedenti a quello di attuazione del decreto nei quali sono già stati pagati gli importi a saldo delle imposte dirette, «sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile generati dall'applicazione di norme fiscali», vuole far intendere *in primis* che le prescrizioni del DM si applicano necessariamente ai periodi di imposta 2017 e successivi ed *in secundis* che le stesse disposizioni hanno efficacia, sebbene facoltativamente tramite la clausola di salvaguardia, anche ai periodi di imposta anteriori al 2017.

La *ratio* dell'inserimento nel decreto in parola della descritta clausola di salvaguardia si ravvede nel ritardo di emanazione del provvedimento stesso. In quella data infatti molte imprese avevano già approvato i bilanci 2016 e versato le imposte. Si è voluto in tal modo tutelare quei soggetti che, prima delle disposizioni attuative, avevano già determinato l'imponibile IRES e IRAP¹⁶⁹ agendo correttamente.

Autorevole dottrina, alla luce delle precisazioni contenute nella Relazione Illustrativa del decreto attuativo, ha evidenziato come il Ministero abbia inteso proteggere da una parte quei soggetti che avessero fatto scelte in ambito fiscale conformi ai disposti del decreto stesso e, dall'altra, mirasse a tutelare quei contribuenti che, basandosi sulla normativa allora vigente, non avesse fatto scelte discordanti dallo stesso¹⁷⁰.

6.3 Ambito applicativo del principio di derivazione rafforzata

Il principio di derivazione rafforzata era già vigente per i soggetti IAS *adopter* dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007 ossia dal 2008 per i cd. Soggetti «solari»¹⁷¹. L'art. 13-bis, comma 2, D.l. 244/2016 cd. «Milleproroghe» ha esteso il principio in parola anche ai soggetti che «*redigono il bilancio in conformità*

¹⁶⁹ ALBANO G., VERGATI A., *Fisco e bilanci al sicuro con la salvaguardia*, cit., p. 15; ALBANO G. e VERGATI A., *Non rettificabile la base imponibile 2016*, in *Il Sole-24 Ore, I focus*, 26, 04/10/2017, p. 4; GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, cit., p. 3003 ss.; documento CNDCEC 30/10/2017 (par. 12.3).

¹⁷⁰ Vedi sul punto GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, cit., p. 3003 ss.

¹⁷¹ Vedi artt. 1 comma 61 L. 244/2007 e 15 comma 1 D.l. 185/2008.

delle disposizioni del Codice civile» ad eccezione delle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.¹⁷².

Il decreto attuativo 3 agosto 2017 ha stabilito innanzitutto quali disposizioni dei decreti di coordinamento IAS¹⁷³ sono compatibili per il coordinamento fiscale dei soggetti OIC *adopter*. Tra queste spicca per rilevanza il disposto – contenuto nell'art. 2, comma 1 del DM n. 48/2009 – che sancisce l'inapplicabilità delle prescrizioni di cui al primo e secondo comma dell'art. 109 del TUIR e di ogni altra norma di determinazione del reddito imponibile che individui i componenti reddituali e patrimoniali in base a metodologie non conformi al principio di rappresentazione sostanziale¹⁷⁴.

Prima di esaminare i riflessi fiscali verificatisi è opportuno operare alcune considerazioni in ordine all'ambito applicativo e alla portata della cd. «*derivazione rafforzata*» per i soggetti OIC *adopter*. La Circ. n. 14 Assonime del 21/06/2017 ha rilevato che, per circoscrivere il gruppo dei soggetti a quali prescrivere tale nuova modalità di dipendenza dalle scritture contabili, il legislatore ha inteso rivolgersi a quei contribuenti che redigono il bilancio d'esercizio sulla base degli schemi e criteri civilistici in base alle modifiche introdotte dal «*decreto bilanci*»¹⁷⁵ e che devono attenersi agli aggiornati principi contabili nazionali OIC. A tal riguardo, appare incerta la tesi per la quale il legislatore abbia voluto rivolgersi a tutti i soggetti che redigono il bilancio in base alle norme civilistiche senza considerare se i principi seguiti fossero aggiornati o meno.

Per comprendere meglio tale orientamento interpretativo vanno considerate la Relazione illustrativa al D.l. n. 244/2016 convertito e il regime transitorio disposto dall'art. 13-bis, comma 7, dello stesso decreto. La prima, infatti, precisa che per «*soggetti che redigono il bilancio ai sensi delle disposizioni del Codice civile*»

¹⁷² La circ. Assonime 21/06/2017 n. 14 (parte II, par. 1.3) ha evidenziato che per le imprese OIC (ad eccezione delle micro imprese) «*il legislatore, con tecnica analoga a quella seguita per i soggetti IAS/IFRS, ha inserito nell'art. 83 del TUIR il principio di derivazione rafforzata dalle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di bilancio con gli stessi limiti previsti per i soggetti IAS 'adopter' e ha provveduto ad introdurre nel TUIR soltanto alcune ulteriori, ma molto limitate, regole di coordinamento*».

¹⁷³ D.M. 1 aprile 2009, n. 48 e D.M. 8 giugno 2011.

¹⁷⁴ VALACCA R., *Il regime di derivazione rafforzata e la disattivazione del primo e secondo comma dell'articolo 109 del Tuir*, in *Bollettino Tributario*, 2018, n. 2, p. 1.

¹⁷⁵ D.lgs. n. 139/2015.

vanno intesi «*i soggetti che adottano i nuovi OIC*». Il secondo dispone di assumere quale primo esercizio di attuazione della nuova disciplina quello di prima applicazione dei principi OIC revisionati come prescritto dal D.lgs. n. 139/2015 (art. 2 comma 3).

Considerato il comma 1 dell'art. 83 co. 1 del TUIR, nel definire l'ambito applicativo del principio di derivazione rafforzata, si rivolge ai soggetti (diversi dalle micro imprese) «*che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile*» appare necessario un approfondimento in ordine ai criteri di derivazione vigenti per i soggetti che non sono tenuti a redigere il bilancio in forma ordinaria.

6.3.1 La «derivazione» delle micro-imprese

L'art. 13-bis del D.l. n. 244/2016 (conv. l. 27.2.2017 n. 19), nel coordinare dal punto di vista fiscale la riforma del bilancio introdotta dal D.lgs. n. 139/2015, modificato l'art. 83 comma 1 del TUIR, estendendo il c.d. «principio di derivazione rafforzata» ai soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.

Si è già scritto riguardo i parametri quantitativi che identificano le micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter c.c. a cui è riservato un regime semplificato per la stesura del bilancio. Altro requisito per rientrare nella categoria delle micro-imprese è il divieto di emissione di titoli in mercati regolamentati. Si può approssimativamente affermare che per quanto concerne gli schemi di bilancio ed i criteri di valutazione alle micro imprese si applica la medesima normativa disposta per le società che redigono il bilancio abbreviato con l'aggiunta di ulteriori semplificazioni.

Per quanto riguarda la valutazione di titoli, crediti e debiti le micro-imprese non sono vincolate ad utilizzare il criterio del costo ammortizzato bensì possono far riferimento rispettivamente al costo di acquisto, al valore di presumibile realizzo ed al valore nominale¹⁷⁶. Relativamente all'iscrizione di strumenti finanziari derivati è consentito, qualora ne ricorrano le condizioni in base a quanto stabiliti dall'OIC 31,

¹⁷⁶ Deroga ai sensi dell'art. 2426, comma 1, nn. 1 e 8, c.c.

l'utilizzo di un fondo rischi ed oneri¹⁷⁷ le cui linee guida di determinazione sono illustrate nell'OIC 32.

Va in ogni caso sottolineato che il ricorso alle semplificazioni in materia di redazione di bilancio riservate alle micro-imprese è facoltativo e non obbligatorio¹⁷⁸. Recente dottrina a proposito ha rammentato che non dovrebbero essere ammesse le semplificazioni previste per le micro-imprese per quei soggetti i quali, pur avendo dimensioni significative, rientrassero nei limiti di cui all'art. 2435-ter c.c.¹⁷⁹.

Focalizzando l'analisi sui criteri di determinazione del reddito imponibile delle micro-imprese va posta l'attenzione sul connotato che esse sono soggetti IRES per i quali non vige la cd. «*derivazione rafforzata*» dell'imponibile dalle risultanze di bilancio e che devono quindi determinare il reddito in base agli artt. 81-116 TUIR ai sensi dell'art. 83. Conseguentemente rilevano il principio di «*attrazione*» dei redditi prodotti nel reddito d'impresa¹⁸⁰ – in base al quale il reddito complessivo, indipendentemente dalla fonte di provenienza è sempre considerarsi reddito d'impresa (ed il «*principio di derivazione*») – che implica la determinazione del reddito d'impresa apportando all'utile o alla perdita risultanti dal Conto economico le apposite rettifiche in aumento o diminuzione.

Come già scritto, per esplicita previsione normativa, il principio di derivazione rafforzata non è riferito alle micro-imprese le quali per la determinazione della base imponibile si rifanno ad un'impostazione giuridico-formale tipica della derivazione semplice¹⁸¹. Da tale derivazione riservata alle micro-imprese consegue un diverso trattamento fiscale rispetto agli altri soggetti per determinare il reddito d'impresa. L'effetto più rilevante è indubbiamente la modalità di identificazione dell'esercizio

¹⁷⁷ Non si applicano dunque le disposizioni previste all'art. 2426, comma 1, n. 11-bis, c.c.

¹⁷⁸ In questo senso, si vedano VILLA N. e CORNAGGIA F., *Bilanci abbreviati fotocopiati*, in *Italia Oggi*, 16/11/2015, p. 22; ARTINA R., *Le micro-imprese e gli obblighi informativi in tema di bilancio, Bilancio e reddito d'impresa*, 12, 2015, p. 19 ss.; FRADEANI A., *Bilancio micro anche per le grandi*, *Il Quotidiano del Commercialista*, in www.eutekne.info, 08/03/2017.

¹⁷⁹ Come evidenziato da FRADEANI A., *Bilancio micro anche per le grandi*, cit., 08/03/2017, ne sono un esempio le grandi *holding* industriali ed anche le società il cui core business tratta la gestione di partecipazioni non finanziarie, che rilevano i componenti caratteristici di reddito nelle lettere C e D di Conto economico.

¹⁸⁰ Artt. 48 comma 2 e 81 TUIR.

¹⁸¹ CNDCEC Documento di ricerca 7/08/2017, par 6.3.

di competenza fiscale dei componenti reddituali. Dovendo applicare alle micro-imprese le regole di imputazione temporale di cui all'art. 109 TUIR, per quanto riguarda i componenti reddituali va fatto riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità di costi e ricavi e alle evidenze giuridico-formali. Semplificando, per le micro-imprese dal punto di vista fiscale vanno applicati gli stessi criteri di imputazione temporale ai quali si rifacevano tutti i soggetti «non IAS» sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2015. Restano in ogni caso ferme le norme specifiche del TUIR che derogano al principio di competenza conferendo fiscalmente rilevanza reddituale a taluni componenti sulla base del principio di cassa e quindi facendo riferimento alla percezione o al pagamento.

La portata dell'art. 83 parrebbe non consentire l'applicazione del criterio di derivazione rafforzata per quei soggetti che, pur rientrando dai limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c., abbiano optato per la predisposizione del bilancio in forma ordinaria o abbreviata utilizzando conseguentemente i criteri di valutazione disposti dall'art. 2426 c.c. Analoga interpretazione va attribuita nel caso dei soggetti che optino per la redazione del bilancio semplificato riservato micro-imprese ma facciano uso del criterio del «costo ammortizzato» per quanto concerne la valutazione di crediti/debiti.

Nei casi appena descritti, non dovendo applicare la cd. «derivazione rafforzata», si andrebbe a delineare un doppio binario civile-fiscale, circostanza questa, antitetica con la logica semplificatoria del D.lgs. n. 139/2015 poiché ne consegue un incremento di oneri amministrativi. Per queste ragioni il CNDEC ha richiesto una correzione della norma fiscale di cui all'art. 83 TUIR in modo da consentire alle micro-imprese che decidono di predisporre il bilancio in forma abbreviata (ovvero ordinaria), di poter usufruire fiscalmente della «derivazione rafforzata»¹⁸².

¹⁸² Cfr. Documento di Ricerca CNDEC 30 ottobre 2017, i diversi autori hanno evidenziato come tale scelta abbia un impatto economico considerevole considerato che le micro-imprese rappresentano in Italia «la maggioranza delle società di capitali ossia più di 500 mila contribuenti [...] Devono applicare i principi contabili nazionali e, in particolare, la quasi totalità delle previsioni che incidono sulla qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio [...]. Molte di esse redigeranno inoltre, volontariamente, i conti annuali in forma abbreviata o ordinaria. I loro commercialisti dovranno quindi affrontare sia un incremento delle rettifiche in dichiarazione dei redditi che maggiori complicazioni nella gestione della fiscalità anticipata/differita».

Le ragioni per le quali il legislatore ha inteso mantenere l'applicazione della normativa fiscale originaria del TUIR riguardo le micro-imprese vanno individuate, *in primis*, nella considerazione che le micro-imprese hanno una struttura amministrativa poco articolata che si adatta meglio all'utilizzo di criteri giuridico-formali; *in secundis*, nella constatazione che le tale tipologia di soggetto passivo costituisce circa il 60% delle imprese che redigono il bilancio sulla base delle disposizioni del Codice Civile: di conseguenza, risultava più coerente mantenere intatto l'impianto originario del TUIR e prevedere deroghe per le altre categorie di imprese¹⁸³.

Come già accennato, sono state tuttavia mosse alcune critiche¹⁸⁴ circa la non applicazione della derivazione rafforzata per le micro imprese che hanno messo in luce alcune lacune della specifica disciplina. Alcuni soggetti pur facendo formalmente parte della categoria potrebbero assumere dimensioni alquanto rilevanti per le quali risulterebbe più appropriata la derivazione rafforzata¹⁸⁵. Parallelamente si è rilevato che, sulla base dei novellati principi civilistici, ad esclusione di specifici casi, anche le micro-imprese sono tenute a rappresentare fatti ed operazioni economiche basandosi sulla sostanza economica. Ciò fa sì che per alcune fattispecie la base imponibile IRES vada determinata con un sistema di «doppio binario», individuando ovverosia i costi e ricavi fiscalmente rilevanti in via extracontabile.

¹⁸³ Ragioni ben chiarite nella Circ. Assonime n.14/2017, parte II, par. 2.1, laddove nell'analisi delle *rationes* che hanno portato il legislatore ad escludere la derivazione rafforzata per le micro imprese se sottolinea che: «*da un lato si è ritenuto che il mantenimento per le micro-imprese dei criteri giuridico formali avrebbe potuto trovare una giustificazione nel fatto che, nella normalità dei casi, tali imprese sono dotate di strutture amministrative poco articolate, che, in quanto tali, difficilmente sono in grado di gestire regimi fiscali complessi [...]. Probabilmente si ipotizzava anche che, in presenza di strutture amministrative di dimensioni limitate, la verifica in contraddittorio della corretta applicazione di criteri che presuppongono una discrezionalità valutativa (si pensi alla valutazione circa l'effettivo trasferimento dei rischi e benefici) avrebbe potuto far proliferare il contenzioso. Dall'altro lato, si è tenuto conto anche del fatto che, poiché la categoria delle micro-imprese rappresenta la maggioranza delle società ITA GAAP (pari a circa il 60 per cento del totale), l'idea di mantenere in vita l'impianto tradizionale del TUIR e di introdurre deroghe solo per le altre categorie di imprese era quella più semplice da realizzare e, tutto sommato, coerente.*».

¹⁸⁴ Circ. Assonime n. 14/2017, Parte II, par. 1.4; TRAINI M., *Micro-imprese costrette alla derivazione semplice*, in *Italia Oggi*, 21/08/2017, p. 16.

¹⁸⁵ Tale situazione può verificarsi, ad esempio, nel caso delle holding capogruppo, che, pur detenendo partecipazioni di controllo in società operative di grandi dimensioni, abbiano un numero di dipendenti e ricavi delle vendite e delle prestazioni inferiori ai limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c., limitandosi a conseguire dividendi ed interessi.

Concludendo, l'analisi riguardo la derivazione per le micro-imprese va rilevato nel D.l. n. 244/2016 – nonostante si sia esclusa tale tipologia di contribuente dalla derivazione rafforzata nell'art. 83 – trovano applicazione completa alle micro-imprese gli altri articoli modificati dal decreto in parola ovvero gli artt. 96, 108, 109, 110 del TUIR¹⁸⁶ ad eccezione dell'art. 112. Quest'ultimo, che disciplina l'imposizione degli strumenti finanziari derivati, al comma 3 stabilisce un limite assoluto di deducibilità dei componenti negativi – iscritti mediante valutazioni – per le micro-imprese¹⁸⁷.

6.3.2. Il bilancio in forma abbreviata (riflessi per le società di persone e imprese di assicurazione)

Ai fini di una completa identificazione della portata del principio di derivazione rafforzata, va sottolineato che – al comma 1 dell'art. 83 TUIR – il legislatore tributario si rivolge indistintamente a quei soggetti che «*redigono il bilancio in conformità delle disposizioni del Codice civile*», e tra questi vi fanno parte anche quei contribuenti lo predispongono in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis*.¹⁸⁸

Per quanto concerne le regole e i criteri di determinazione del reddito d'impresa –constatato che la derivazione rafforzata si applica anche a coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata – consegue che essi siano trattati allo stesso modo dei soggetti OIC che redigono il bilancio in forma ordinaria.

Riguardo l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per le società di persone sono emersi diversi dubbi in dottrina¹⁸⁹. Si rammenta a riguardo che il modello redditi SP¹⁹⁰ 2017, e le allegate istruzioni, facevano intendere l'esclusione

¹⁸⁶ Vedi Par. 6.1

¹⁸⁷ Tale disposizione si ricollega al fatto che alle micro imprese non sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 2426, 1 co., n. 11-*bis*, c.c. sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura (art. 2435- ter, 3 co., c.c.).

¹⁸⁸ Così come modificato dal D.lgs. 139/2015

¹⁸⁹ MILETTA L., e CEROLI P., *Le società di persone dribblano la derivazione rafforzata*, in *Il sole 24-Ore*, 03/03/2018, p. 13

¹⁹⁰ Si tratta del modello utilizzato dalle società di persone per presentare la dichiarazione dei redditi al fisco.

dell'applicazione per tale categoria di società¹⁹¹. Ad analoghe conclusioni si arriverebbe considerando che nel quadro RV del modello SP 2018 – riservato alla riconciliazione dei dati contabili e fiscali – non vi è più alcun riferimento alle novità di bilancio introdotte dalla riforma del 2015.

Considerando, tuttavia, le società di persone – che utilizzano la contabilità ordinaria – completamente partecipate da società di capitali si rileva che ad esse va, al contrario, applicata la derivazione rafforzata in base ad un'interpretazione «ampia» dell'art. 111-*duodecies* c.c. In base a quest'ultimo disposto «*le società in nome collettivo o in accomandita semplice devono redigere il bilancio secondo le norme previste per le società per azioni*». Alla luce di quanto analizzato per le società di persone in contabilità ordinaria non integralmente partecipate da società di capitali – che di conseguenza non redigono e pubblicano il bilancio civilistico –, non dovrebbe vigere la derivazione rafforzata. Per questi soggetti infatti non vi sarebbe alcun obbligo previsto al D.lgs. n. 139/2015.

La relazione ministeriale illustrativa del decreto attuativo 3 agosto 2017 ha chiarito che tra i soggetti non rientranti nella categoria di cui all'art. 2435-*ter* c.c. (ma che redigono il bilancio civilistico) vi sono le imprese di assicurazione¹⁹² alle quali va dunque riferito il principio di derivazione rafforzata. Va a tal riguardo sottolineato che l'art. 8 del D.lgs. n. 139/2015 ha previsto delle deroghe particolari per questa tipologia di soggetti¹⁹³. Queste eccezioni costituiscono una peculiarità

¹⁹¹ Stessa conclusione si poteva desumere dall'art. 13-bis comma 1 del D.l. 244/2016 convertito, che, per i soli «*soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile*», stabiliva la proroga di 15 giorni del termine di cui all'art. 2 co. 2 del DPR 322/98 (che si applica ai soli soggetti IRES) per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP relative al periodo d'imposta nel quale andavano dichiarati i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015 (2016 per i soggetti "solari"). Sotto il profilo soggettivo, il riferimento all'art. 2 comma 2 del DPR 322/98 –che si applica solo ai soggetti IRES- e il modello redditi SP del 2017, all'interno del quale non vi era la casella che permetteva di comunicare all'amministrazione finanziaria che in funzione del bilancio applicato il soggetto fruiva della proroga, facevano escludere la proroga per le società di persone; alla medesima conclusione è giunto GARCEA A., *La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili*, in *Corr. Trib.*, n. 11, 2017, p. 819 e ss.

¹⁹² Cfr. Circ. Assonime 14/2017 (Parte II, par 2.1), nella quale si è evidenziato che «*per le imprese di assicurative – pur essendovi delle regole specifiche contenute nel D.lgs. n. 173 del 1997, negli artt. 8 e ss. del codice delle assicurazioni e nei regolamenti ISVAP (oggi IVASS) – vale il richiamo, per quanto non diversamente disposto, alle norme del codice civile (cfr. art. 89 del codice delle assicurazioni)*».

¹⁹³ non applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti o dei debiti, non applicazione del criterio del *fair value* per la valutazione degli strumenti finanziari derivati

civilistica contabile delle imprese di assicurazione che ammettono rilevanza fiscale nella determinazione dell'imponibile IRES sulla base della derivazione rafforzata.

6.4. Effetti della cd. «Derivazione rafforzata» dell'imponibile

Il novellato art. 83, 1 comma, TUIR dispone che per i soggetti IAS *adopter* e, per quelli, che redigono il bilancio sulla base del Codice civile, non rientranti nella categoria delle micro-imprese, si applicano – anche in deroga alle susseguenti norme del TUIR – «*i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*». Il nuovo comma 1-bis – introdotto sempre dal D.l. n. 244/2016 – richiama, per i soggetti OIC *adopter* diversi dalle micro-imprese, le norme di coordinamento fiscale compatibili previste per i soggetti IAS *adopter* che già beneficiavano della cd. «derivazione rafforzata». Le richiamate disposizioni stabiliscono per i soggetti IAS – e quindi anche per i soggetti OIC *adopter* – che ai fini della determinazione della base imponibile IRES assumono rilevanza i componenti reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio attendendosi al principio di rappresentazione sostanziale «*previsto dagli IAS*»¹⁹⁴.

In ragione di queste prescrizioni, non risultano più applicabili ai soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali le norme di competenza fiscale previste dall'art. 109 commi 1 e 2 del TUIR¹⁹⁵. Questi

¹⁹⁴ Art. 2 comma 1 DM 1 aprile 2009 n. 48; La relativa Relazione ministeriale illustrativa di tale decreto evidenzia che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma «*pervade fortemente tutti gli IAS*»; La risalente Circolare Agenzia delle Entrate n. 7 del 2011 al par. 3.1. rimarcò –riguardo i soggetti IAS *adopter*, e quindi può essere trasposta come interpretazione della novellata normativa dei soggetti OIC *adopter* per effetto del richiamo- che «*la novità ... consiste nell'assumere le rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma ... in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali*»

¹⁹⁵ Art. 109 commi 1 e 2 TUIR: «*1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. 2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà; b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di*

imponessero, ed impongono tutt'ora solamente riguardo le micro-imprese, che nella determinazione di costi e ricavi fiscalmente rilevanti andasse fatto riferimento primariamente ai presupposti di certezza, di oggettività ed alle evidenze giuridico-formali¹⁹⁶. Analizzando la portata del principio di prevalenza della sostanza della forma, non risulta ugualmente applicabile qualsivoglia norma – ad eccezione di deroghe espressamente previste – che prescrive la determinazione del reddito imponibile individuando componenti fiscalmente rilevati sulla base di criteri di rappresentazione antitetici rispetto a suddetto criterio.

Prevedendo la deroga del primo e secondo comma dell'art. 109 TUIR per i soggetti *OIC-adopter* diversi dalle micro-imprese, il legislatore ha in prima battuta stabilito l'imputazione per competenza dei componenti reddituali non specificatamente regolati dal TUIR, ovvero non è più condizionata dalla loro certezza e determinabilità oggettiva. In seconda battuta, si è sostituito il criterio giuridico-formale finalizzato all'identificazione dell'esercizio di competenza dei componenti con i criteri illustrati dai principi contabili nazionali ispirati al predicato di prevalenza della sostanza sulla forma¹⁹⁷.

La relazione ministeriale illustrativa del decreto attuativo n. 48 del 1 aprile 2009 ha evidenziato che i disposti di cui all'art. 109 TUIR dovevano essere accantonati poiché anche i principi contabili internazionali si basano su parametri di certezza e determinabilità che permettono di inquadrare il contenuto riguardo di diverse fattispecie. Inoltre si rammentava che una connivenza delle due fonti normative avrebbe generato incertezza.

Il decreto attuativo 3 agosto 2017 – nel coordinare fiscalmente le novità introdotte dal D.l. 244/2016 – ha disposto¹⁹⁸ che per i soggetti che redigono il bilancio in conformità del Codice civile, diversi dalle micro-imprese, si applica la

locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi; c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito».

¹⁹⁶ Come ad esempio le risultanze negoziali, evidenze di acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni.

¹⁹⁷ Per una disamina completa e approfondita delle implicazioni contabili dell'importante principio in parola si rimanda alla trattazione compiuta al paragrafo 5.3 del presente lavoro.

¹⁹⁸ Art. 2, comma 1, lett. a) n. 1 DM 48/2009.

disposizione di cui all'art. 2 comma 1 del DM 1 aprile 2009 (decreto attuativo IAS)¹⁹⁹. Dalla derivazione rafforzata discende inoltre l'irrilevanza, dal punto di vista fiscale, della iscrizione in bilancio di fenomeni economici gestionali fondata sulla natura giuridico-contrattuale degli stessi poiché, alla luce del principio di rappresentazione sostanziale, tali manifestazioni vanno contabilizzati considerando il momento del trasferimento dei relativi benefici ed oneri anziché avendo riguardo, ad esempio, all'acquisto o cessione di un diritto reale²⁰⁰.

È questo appena presentato un corollario di notevole importanza del principio di derivazione rafforzata, per il quale gli assiomi di certezza e determinabilità ed i criteri giuridico formali di rilevazione previsti dall'art. 109 TUIR non risultano essere sempre conciliabili con i criteri di iscrizione in bilancio previsti dai principi IAS connotati dal principio di rilevazione sostanziale. Per tali ragioni, il legislatore tributario ha dovuto prevedere, come osservato nell'analisi dei vari *iter* legislativi recenti, la non applicazione delle norme interne tributarie qualora queste siano antitetiche rispetto al principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Logicamente, quindi, per i contribuenti per i quali vige il principio di derivazione rafforzata l'imputazione temporale, la classificazione e la qualificazione dei costi e ricavi fiscalmente rilevanti vanno eseguiti in piena conformità delle risultanze di bilancio di Conto economico ad eccezione di alcune regole esplicitamente previste dal TUIR. Va da sé che per i soggetti, ai quali si determina l'imponibile applicando la derivazione rafforzata, si sono assottigliate le differenze tra reddito imponibile e risultato di bilancio civilistico andando verso quindi il superamento della concezione di un doppio binario civile-fiscale.

¹⁹⁹ La Relazione illustrativa evidenzia, in merito, che il decreto estende ai soggetti OIC la declinazione del concetto di derivazione rafforzata già prevista per i soggetti IAS. A tal fine, «*sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma,*

così come declinate dall'Organismo Italiano di Contabilità nei principi contabili nazionali».

²⁰⁰ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 7/2011, par. 3.1 laddove si chiarisce che «*la novità [...] consiste nell'assumere le rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma [...] in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali*».

6.5. Limitazioni e deroghe

L'applicazione del principio di dipendenza rafforzata è subordinata al rispetto di due limiti precisi: da una parte – ove non previsto diversamente – vanno applicate le specifiche disposizioni del TUIR e dall'altra bisogna attenersi a quanto stabilito dai principi OIC.

Il decreto attuativo 3 agosto 2017 ha previsto delle limitazioni, per taluni componenti, al principio di derivazione rafforzata. Nello specifico si è stabilito che per i soggetti OIC *adopter* ai sensi dell'art. 83 comma 1 *bis* del TUIR valgono le disposizioni di cui all'art. 2 comma 2 del DM n. 48/2009²⁰¹. Queste ultime prevedono l'applicazione delle norme del D.P.R. n. 917/1986, per suddetti soggetti, che impongono limiti quantitativi alla deducibilità di componenti negativi o che prescrivono loro completa esclusione dalla formazione della base imponibile oppure la ripartizione di costi in più periodi di imposta²⁰².

Allo stesso modo continuano ad essere applicate le norme che prescrivono l'esenzione o l'esclusione dalla composizione dell'imponibile, o la ripartizione in successivi periodi d'imposta, di componenti positivi.

Restano inoltre sempre applicabili, ai soggetti OIC *adopter* diversi dalle micro-imprese gli articoli del TUIR che impongono la rilevanza fiscale di taluni componenti positivi o positivi nel periodo d'imposta della loro percezione o corresponsione.

Disponendo che le suddette disposizioni del TUIR continuano ad essere applicate per i soggetti ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, il legislatore ha inteso precisare che per essi valgono – poiché non

²⁰¹ Art. 2 comma 2 DM 48/2009: «fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento».

²⁰² In riferimento ai soggetti IAS, la circ. Agenzia delle Entrate 7/2011 par. 3.4 ha precisato che, in tali fattispecie, indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio, le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio e generano delle divergenze di trattamento con conseguente doppio binario fra

valori civili e fiscali. In ragione del richiamo attuativo del decreto attuativo OIC le precisazioni della Circ. 7/11 possono essere trasposte anche ai soggetti OIC *adopter*.

riguardanti le nozioni di qualificazione, imputazione temporale e classificazione – le norme che limitano la rilevanza fiscale di ammortamenti²⁰³, valutazioni ed accantonamenti²⁰⁴. Ai sensi dell'art. 2 del DM n. 48/2009 trovano dunque applicazione le restanti norme che, per ragioni puramente fiscali, derogano al bilancio d'esercizio e alla dipendenza rafforzata²⁰⁵.

Tra le più importanti disposizioni che derogano alla derivazione rafforzata vi sono quelle che prevedono l'iscrizione di taluni componenti reddituali per cassa anziché per competenza come, ad es., gli interessi di mora, i compensi per gli amministratori e i dividendi. Altre specifiche disposizioni non permettono o limitano la deduzione di taluni costi poiché non inerenti²⁰⁶. L'insieme di queste

²⁰³ Sul punto, non ci si può esimere dal considerare una particolare deroga specifica prevista alla derivazione rafforzata per la disciplina contabile dei super ed iper-ammortamenti come segnalato da ALBERTI P., e SPAGNOL E., *Per super e iper-ammortamenti deroga totale alla derivazione rafforzata*, in *Eutekne.info*, 05/04/2017. L'Agenzia delle Entrate – con la Circolare n. 4/2017 – ha affermato l'irrilevanza, ai soli effetti della quantificazione del beneficio (dei super/iper ammortamenti), dei diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità delle disposizioni del Codice civile. La questione assume particolare importanza con riferimento al momento di effettuazione dell'investimento e alla determinazione del costo dei beni agevolabili. Infatti, anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata occorre fare riferimento alle regole della competenza di cui all'art. 109 del TUIR al fine di individuare il momento di effettuazione degli investimenti rilevante per la spettanza di super e iper-ammortamenti. Il medesimo ente chiarisce, inoltre, che occorre tenere in considerazione tre momenti temporali: il periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento; il periodo di entrata in funzione del bene e il periodo di interconnessione. L'Agenzia delle Entrate, onde meglio intendere la problematica, con la Circolare e MISE n.4/E del 30 marzo 2017, § 5.4 propone che «nel caso in cui il bene agevolabile sia acquistato a rate con scadenza oltre 12 mesi senza interessi (o con interessi non di mercato), si avrà quindi una diversa valorizzazione del costo rilevante ai fini del calcolo delle quote di ammortamento ordinario, deducibili fiscalmente per derivazione, e quello rilevante per il calcolo delle quote di super ammortamento, deducibili fiscalmente in via extracontabile. In tal caso, infatti, l'applicazione del criterio del costo ammortizzato con attuazione, previsto dall'OIC 19, comporta la necessità, sotto il profilo contabile, di incorporare gli oneri impliciti del debito e dal calcolo ammortizzabile, per rilevare interessi a conto economico sulla durata della dilazione (salve le ipotesi di disapplicazione del metodo). Il costo di acquisto del cespite iscritto in bilancio è quindi ammortizzabile fiscalmente, in virtù del principio di derivazione rafforzata, al netto della componente interessi» (cfr. RIZZI B., *Le novità relative al super e all'iper ammortamento introdotte dalla legge di bilancio*, Doc. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 28/03/2018); la quale, inoltre, afferma «ai fini della qualificazione del super ammortamento, il costo del bene rilevante, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, è invece quello fatturato dal fornitore, al lordo degli interessi passivi impliciti, incorporati contabilmente, non rilevano ai predetti fini i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio».

²⁰⁴ GERMANI A. e D'UGO A., *Derivazione rafforzata con deroghe*, in *Il Sole-24 ore*, 24/11/2017, p. 38.

²⁰⁵ VALACCA R., *Il regime di derivazione rafforzata e la disattivazione del primo e secondo comma dell'art. 109 del TUIR*, in *Bollettino tributario Il Fisco 2018*, n.2, *Il Sole-24 Ore*.

²⁰⁶ ROSCINI VITALI F., *Derivazione rafforzata "mirata"*, *Quotidiano del Fisco*, *Il Sole-24 ore*, 28/02/2018.

fattispecie vede dunque prevalere le norme fiscali sui criteri valutativi di bilancio con una conseguente permanenza – anche se ridotta – del «*doppio binario*»²⁰⁷.

Alla luce di quanto scritto si riportano nella tabella sottostante in via schematica i principali articoli del TUIR che prevalgono sul principio di derivazione rafforzata indipendentemente dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati contabilmente²⁰⁸.

Art. 101 co. 5	Perdite su crediti	Deducibilità secondo i requisiti della norma
Art. 102 e 102-bis	Ammortamento dei beni materiali	Deducibilità nella misura fiscale, necessari la strumentalità del bene e lo scorporo del valore dell'area su cui insiste il fabbricato
Art. 102, co. 6	Spese di manutenzione	Limiti alla deducibilità dettati dalla norma
Art. 102, co. 7	Leasing	Limiti alla deducibilità dettati dalla norma
Art. 103	Ammortamento dei beni immateriali	Limiti alla deducibilità previsti dalla disposizione fiscale
Art. 105	Accantonamento in quiescenza e previdenza	Limiti previsti dalla norma tributaria
Art. 106	Svalutazione dei crediti e accantonamento per rischi su crediti	Limiti alla deducibilità previsti dalla disposizione fiscale
Art. 107	Altri accantonamenti	Limiti alla deducibilità stabiliti dalla norma
Art. 108	Spese di rappresentanza	Limiti alla deducibilità dettati dalla norma
Art. 109, co. 5	Spese alberghiere e di ristorazione	Limiti alla deducibilità individuati dalla disposizione fiscale
Art. 109, co. 5	Principio di inerenza	È applicabile il principio di inerenza, così come le norme che non consentono o limitano la deduzione delle spese generali
Art. 109, co. 7	Interessi di mora	Principio di cassa

²⁰⁷ MENEGHETTI P., *Le valutazioni in bilancio non prevalgono sul Tuir*, in *Il Sole-24 Ore*, 14/05/2018, p. 18, l'autore evidenzia come – ai fini di una corretta determinazione della base imponibile alla luce dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata - sia fondamentale «*distinguere ciò che risponde a criteri di qualificazione ed imputazione temporale da ciò che si presenta come mero criterio valutativo*»

²⁰⁸ RECCHIONI L., *Le limitazioni al principio di derivazione rafforzata*, in *Euroconference News*, 16 ottobre 2017; CARUCCI G. e ZANARDI B., *Nel bilancio redatto secondo i nuovi Oic derivazione rafforzata con eccezioni*, *Quotidiano del Fisco*, in *Il Sole-24 ore*, 18/08/2017.

Norma del TUIR	Componente di reddito	Criterio fiscale
Art. 86	Plusvalenze patrimoniali	Eventuale frazionamento dell'imposizione
Art. 87	Plusvalenze esenti	Eventuale esenzione
Art. 88	Contributi in conto capitale	Principio di cassa e ripartizione in 5 esercizi
Art. 89	Dividendi	Principio di cassa
Art. 95, co. 5	Compensi degli amministratori	Principio di cassa
Art. 96	Interessi passivi	Limiti alla deducibilità dettati dalla norma
Art. 99	Oneri fiscali e contributivi	Principio di cassa
Art. 100	Oneri di utilità sociale	Limiti alla deducibilità dettati dalla norma
Art. 101 co. 5	Perdite su crediti	Deducibilità secondo i requisiti della norma
Art. 110, co. 7	Prezzi di trasferimento	Disposizioni fiscali di riferimento

6.6. Qualificazione, imputazione temporale e classificazione

Arrivati a questo punto, per comprendere appieno i risvolti fiscali – relativi alla determinazione del reddito – della derivazione rafforzata, è opportuno interpretare e analizzare il significato che il legislatore tributario ha inteso attribuire al significato delle locuzioni di «*qualificazione, imputazione temporale e classificazione*».

A tal proposito è utile, ai fini di una corretta interpretazione, considerare quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circ. 7/2011 relativamente ai soggetti IAS.

Per qualificazione va inteso il valido riconoscimento di una certa operazione aziendale e delle conseguenze che da essa discendono dal punto di vista economico-patrimoniale e di quelle prettamente giuridiche. Si tratta quindi di un criterio finalizzato a definire lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione. La qualificazione dei componenti deriva dunque dall'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici che permette di identificare la traccia giuridico-negoziale alla quale rimandare ogni operazione aziendale avendo riguardo della funzione economica e delle conseguenze sostanziali che da essa discendono.

La classificazione permette l'individuazione della particolare tipologia di onere o provento derivante dalla qualificazione dell'operazione in bilancio.

Infine, l'imputazione temporale concerne la corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali contribuiscono a formare il reddito imponibile²⁰⁹.

Si evidenzia ancora una volta che, in base a quanto disposto dal novellato art. 83 TUIR, non vengono ricompresi nell'applicazione del principio di derivazione rafforzata i criteri di valutazione e quantificazione dei componenti di reddito. Per questi dunque dal punto di vista fiscale continuano a far fede le norme del TUIR. La Circolare n. 7/2011 dell'Agenzia delle Entrate ha poi precisato che – ai fini di una corretta rilevanza fiscale – i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione utilizzati dal redattore del bilancio devono essere utilizzati applicando correttamente i principi contabili di riferimento così come previsto dal disposto di cui all'art. 83 TUIR. In caso contrario è consentito all'Agenzia delle Entrate accertare l'imponibile applicando correttamente i criteri in parola.

Onde intendere nel suo complesso il perimetro di applicazione del principio derivazione rafforzata in merito ai criteri valutativi è opportuno riportare un esempio discusso anche in occasione di *Telefisco 2018*²¹⁰.

Il principio di derivazione rafforzata implica che i costi ed i proventi imputati a Conto economico in base alla corretta applicazione dei principi contabili rispondente ai criteri di «*qualificazione, classificazione e imputazione temporale*» i

²⁰⁹ Per meglio comprendere la portata della normativa e le definizioni si fa presente quanto ricordato da Assonime a pagina 69 della circolare n.14 del 2017: «*occorre distinguere tra le valutazioni che sono propedeutiche alle qualificazioni, ossia all'identificazione della natura dell'operazione da rappresentare in bilancio (ad esempio nel caso di prestito infruttifero occorre determinare qual'è l'importo che ha la natura di apporto e ciò implica una valutazione, così come quelle legate alla verifica del trasferimento dei rischi e benefici), dalle valutazioni che sono compiute in modo indipendente dalle qualificazioni di bilancio e che si innestano quindi su un fatto gestionale rappresentato già in base alla sua sostanza economica (ad esempio svalutazione di un credito già rilevato con il criterio del costo ammortizzato). Mentre nel primo caso gli atti valutativi conformi alla corretta applicazione dei principi contabili assumono diretta rilevanza fiscale, perché parte integrante delle qualificazioni, nel secondo caso operano a pieno le regole fiscali che circoscrivono la deduzione/tassazione delle componenti valutative. Motivi logico sistematici inducono a ritenere che questo criterio guida possa essere seguito anche in sede di applicazione del principio di derivazione dal bilancio Oic*».

²¹⁰ Si tratta di un atteso convegno annuale organizzato dal *Il Sole-24 Ore* che è di consueto caratterizzato dall'analisi delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio e le relative implicazioni fiscali.

quali assumono rilevanza fiscale in deroga a previsioni diverse del TUIR. Contrariamente, riguardo i criteri valutativi, gli elementi imputati a Conto economico assumono rilevanza fiscale soltanto in aderenza alle norme del TUIR non potendosi in questo caso prevedere l'applicazione della derivazione rafforzata.

La portata e le implicazioni si prestano ad essere esemplificate prendendo in considerazione la disciplina degli ammortamenti dove si rilevano sia aspetti relativi all'imputazione temporale che aspetti valutativi. La prima incognita che si pone riguarda la decorrenza del procedimento di ammortamento di un bene strumentale. A tal proposito, infatti, emerge una differenza temporale tra le prescrizioni esplicate dal documento OIC 16 e quelle disposte dal TUIR. Al paragrafo 61 del predetto principio contabile è prevista la decorrenza dell'ammortamento dal momento in cui l'immobilizzazione è pronta all'uso. La decorrenza contabile si rifà al momento di possibile utilizzo del bene anziché dell'effettivo impiego ed è proprio questo l'elemento che differenzia quanto disposto dall'art. 102 TUIR. Quest'ultimo impone infatti che la deducibilità delle quote di ammortamento decorre dal momento di entrata in funzione del bene.

Autorevole dottrina²¹¹, a tal riguardo, ha segnalato che nel recente passato la Corte di cassazione²¹² ha espresso in senso «estensivo» il concetto di entrata in funzione del bene, ammettendo la deducibilità in caso di quote di ammortamento relative a beni strumentali non concretamente ancora utilizzati ma acquistati con la finalità di rimpiazzare, in caso di emergenza, i cespiti effettivamente utilizzati. Tuttavia, è questa una circostanza specifica tollerata dalla Suprema corte poiché nella sentenza si fa presente che in ogni caso vige la regola generale per la quale qualora un cespite sia consegnato ma non ancora entrato in funzione si tratta di una fattispecie per la quale rimarca un diverso momento di rilevanza temporale tra la previsione dei principi contabili e quella del TUIR.

Considerando i cespiti complessi, accade sovente che il bene sia consegnato – e quindi idoneo all'utilizzo- verso la chiusura dell'esercizio ma che esso entri in realtà in funzione soltanto nell'esercizio successivo. Nel momento contabile di

²¹¹ MENEGHETTI P., *Le valutazioni in bilancio non prevalgono sul TUIR*, cit., p. 1

²¹² Cassazione, 4 giugno 2014, n. 12502.

redazione di bilancio dovrà essere destinata la quota di ammortamento a partire dall'esercizio di consegna (benché correlata ai giorni di utilizzo) e a questo punto bisogna chiedersi se questa sia deducibile o meno. A tal riguardo appare corretto ritenere che ci si trova di fronte a un criterio di imputazione temporale per il quale si verifica una sorta di decorrenza civile contabile anticipata del processo di ammortamento²¹³.

Essendo questo per l'appunto un criterio di imputazione temporale per i soggetti OIC-*adopter* diversi dalle micro-imprese esso prevale sulla diversa norma fiscale di cui all'art. 102 in virtù del principio di derivazione rafforzata e di conseguenza la quota parte di ammortamento stanziata nell'anno di consegna del cespite appare essere correttamente deducibile.

6.7. Rilevanza fiscale dei componenti imputati a patrimonio netto e deroghe previste

Tra le varie modifiche operate dal decreto ministeriale attuativo 3 agosto 2017 al DM 8 giugno 2011²¹⁴ si è esplicitata la rilevanza fiscale – ai fini IRES e IRAP – dei componenti reddituali imputati direttamente a patrimonio netto per i quali non è ammesso transito in Conto economico²¹⁵. Il legislatore tributario è intervenuto a riguardo poiché i nuovi OIC prevedono per limitate fattispecie – quali ad esempio il cambiamento dei principi contabili o nel caso di errore contabile – l'imputazione dei componenti negativi di reddito direttamente a patrimonio netto. Tale previsione ha prodotto effetti nella determinazione IRES ed IRAP considerato che uno degli storici postulati alla base della deduzione degli oneri è il principio di previa imputazione a Conto economico²¹⁶. Si è così stabilito che gli effetti fiscali – relativi ai componenti imputati direttamente a Conto economico – sono individuati «*secondo le disposizioni*

²¹³ RECCHIONI L., *Derivazione rafforzata e ammortamenti fiscalmente deducibili*, in *Euroconference News*, 27/03/2018.

²¹⁴ Si tratta del già menzionato decreto di coordinamento fiscale rivolto ai soggetti IAS adopter per i quali era stata già prevista la cd. derivazione rafforzata.

²¹⁵ Per una disamina completa della fattispecie Cfr. CEPPELLINI P., *Derivazione ad hoc per «Oic adopter»*, in *Edicola Fisco – Telefisco 2018*, 20/02/2018, p. 46.

²¹⁶ Per un approfondimento del principio in parola ed il collegamento con il principio di derivazione Cfr. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016, p. 88 e ss.

*applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la stessa natura»²¹⁷. La relazione illustrativa del decreto in parola ha precisato che per poter indagare la natura è opportuno far riferimento a quanto prescritto dai principi contabili di riferimento. Tale norma va coordinata con la modifica operata dall'art. 13-*bis* del D.l. n. 244/2016 all'art. 109, comma 4, TUIR che dispone, dal punto di vista fiscale, nei confronti dei soggetti OIC *adopter* il rispetto di previa imputazione a conto economico dei componenti negativi imputati direttamente a patrimonio netto in base ai principi contabili. Si tratta quindi di una ulteriore deroga del principio di derivazione rafforzata.*

Il successivo decreto attuativo del 3 agosto 2017 ha chiarito dunque quali criteri utilizzare per valutare fiscalmente i componenti imputati civilisticamente direttamente a patrimonio netto. Fiscalmente il principio di previa imputazione economica si ritiene soddisfatto anche se talune componenti, aventi carattere reddituale, vengano imputate direttamente a patrimonio netto²¹⁸. Si è discusso, inoltre, riguardo all'eventuale applicazione del novellato comma 4 dell'art. 109 TUIR alle micro-imprese. Tale dubbio, come segnalato dalla Circolare Assonime n. 4/2017 viene dissipato considerando che questa norma si rivolge indistintamente a tutti i tipi di imprese.

La nuova formulazione dell'art. 109 comma 4 si riferisce nello specifico a diverse fattispecie contabili. Come già segnalato, spicca il caso dell'errore contabile di costo rilevante non indicato che necessita di una dichiarazione integrativa. Dal punto di vista contabile deve essere rettificato il saldo di apertura delle riserve di patrimonio netto dell'esercizio in cui l'errore va imputato. Con il novellato art. 109 quindi la deducibilità *ex post* del costo è ammessa – previa dichiarazione integrativa – anche nel caso in cui il costo in oggetto non è mai «transitato» per il Conto economico andando quindi a ridurre le riserve di patrimonio netto così come

²¹⁷ Art. 2 DM 3 agosto 2017.

²¹⁸ ODETTO G., *Componenti imputate a patrimonio netto deducibili dal reddito d'impresa*, in *Eutekne.info*, 22/11/2017.

prescritto dall'OIC 29. Il transito a Conto economico in questo caso viene considerato presuntivamente realizzato dal legislatore fiscale²¹⁹.

Analogo effetto si riscontra qualora venga mutato il metodo di valutazione di una determinata attività. Si pensi al caso delle rimanenze: gli effetti derivanti dalla variazione del criterio sono portati ad aumento o diminuzione delle riserve di patrimonio netto; nel caso di riduzione l'effetto viene considerato fiscalmente come un maggior costo da poter dedurre dal reddito d'impresa anche se contabilmente tale operazione viene effettuata direttamente a patrimonio netto²²⁰.

Lo stesso principio va applicato riguardo gli strumenti assimilabili alle obbligazioni per i quali il DM 8 giugno 2011 (esteso con modificazioni ai soggetti OIC *adopter*) impone che le remunerazioni fiscalmente siano considerate come interessi passivi nonostante queste siano contabilizzate civilisticamente a riduzione del patrimonio netto come nel caso dei dividendi.

Alla luce di quanto finora analizzato va infine evidenziato che il legislatore ha previsto precise deroghe al comma 4 dell'art. 109 – e quindi alla deduzione o tassazione di componenti imputati direttamente a patrimonio netto (art. 5 comma 4-*bis* DM 8 giugno 2011) – nel caso di applicazione del criterio di valutazione, basato sul principio dell'attualizzazione del costo ammortizzato, per i finanziamenti infruttiferi tra società legate da un rapporto di controllo (cd. finanziamenti infragruppo)²²¹. Assumono in questo caso rilevanza soltanto i componenti positivi o negativi desumibili da contratto in deroga al principio di derivazione rafforzata.

²¹⁹ Cfr. CIOCCARELLI A. e GAVELLI G., *Prestiti infragruppo a rischio presunzioni*, in *Il Sole-24 Ore*, 02/03/2018.

²²⁰ ALBANO G., *Prestiti infragruppo, interessi rilevanti*, in *Il Sole-24 Ore*, 08/03/2018.

²²¹ Vd. GAVELLI G., E GIOMMONI F., *Finanziamenti intercompany al costo ammortizzato: trattamento contabile e fiscale*, in *Il Sole-24 ore – Il Fisco*, 03/05/2018, p. 10-16; sul punto Cfr. anche Circ. Assonime 6 marzo 2018 n. 8 «il principio della rilevanza fiscale dei soli interessi attivi e passivi desumibili dal contratto di finanziamento, in deroga al principio di derivazione rafforzata, si applica esclusivamente alle operazioni di finanziamento tra soggetti tra cui sussiste un rapporto di controllo, ai sensi dell'art. 2359 c.c., che dunque deve essere inteso come: › controllo di diritto, ossia la disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; › controllo di fatto, derivante dal possesso di voti per esercitare una influenza dominante nell'assemblea ordinaria; › controllo contrattuale. Quindi debbono ritenersi esclusi dalla disciplina di deroga sia i finanziamenti erogati da soci non legati alla partecipata da rapporti di controllo (ad esempio, i soci di minoranza, anche se "qualificati", oppure soci che abbiano successivamente perso la maggioranza), sia i finanziamenti erogati da società del gruppo non direttamente legate da rapporti di controllo, seppur controllate dalla medesima capogruppo (c.d. "consorelle")».

La deroga è finalizzata a neutralizzare gli effetti fiscali dei prestiti infruttiferi infragruppo quando questi sono volti ad un rafforzamento patrimoniale della società finanziata. In tal modo, per la società finanziante non rileva fiscalmente un eventuale maggior costo della partecipazione ma al contempo i maggiori interessi attivi non sono assoggettati a tassazione. Per la società finanziata non rilevano invece la riserva di patrimonio e i maggiori interessi passivi non sono deducibili.

La soluzione adottata dal legislatore fiscale ha inteso mantenere a riguardo un doppio binario civile-fiscale con lo scopo di scongiurare asimmetrie fiscali. Se si fosse tollerata la derivazione rafforzata nella fattispecie in esame, si sarebbe consentita la deduzione di interessi figurativi da parte della società debitrice e al contempo – nel caso la società finanziatrice fosse una micro-impresa, o una persona fisica o un soggetto non residente – il soggetto finanziatore avrebbe talvolta evitato la tassazione degli interessi attivi.²²²

6.8. Accantonamenti e fatti intervenuti successivamente alla chiusura dell'esercizio

Per quanto riguarda la disciplina fiscale degli ammortamenti, l'art. 107 comma 4 TUIR prevede una deroga al principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC *adopter* disponendo il cd. «*principio di tassatività degli accantonamenti*»²²³.

Il TUIR ammette dunque la deducibilità degli accantonamenti solo per talune fattispecie, quali il trattamento di fine mandato o la svalutazione dei crediti con precise limitazioni. La *ratio* alla base della scelta del legislatore va individuata nella considerazione che gli accantonamenti rappresentano delle poste di bilancio connotate da una rilevante componente valutativa. Se fosse disposto diversamente,

²²² Vd. sul punto MIELE L., *Prestiti infruttiferi intercompany e derivati incorporati in strumenti ibridi sotto la lente di Assonime*, in *Corr. Trib.*, n. 14, 2018, p. 1060, l'autore evidenzia come il legislatore con questa scelta abbia inteso «*prevenire eventuali salti d'imposta che sarebbero altrimenti emersi in caso di trattamenti contabili asimmetrici della stessa operazione*»; in termini simili si è espresso anche RUSSETTI G., *Finanziamento soci con doppio binario tra bilancio e imposte*, in *Il Sole-24 Ore*, 08/08/2017.

²²³ Art. 107 comma 4 TUIR: «*non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del TUIR*».

vi sarebbe il rischio generalizzato di accantonamenti gonfiati da mere finalità fiscali di tipo elusivo²²⁴.

Con la riforma contabile del 2015 e la successiva estensione ai soggetti OIC *adopter* del principio di derivazione rafforzata si sono manifestate delle novità riguardo la contabilizzazione – ed i riflessi fiscali – degli eventi intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ma relativi a fatti già in essere alla chiusura stessa²²⁵.

Si premette che, a tal proposito, il documento OIC 29, nella sezione n. 4, chiarisce che rappresentano «*fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*» quei fatti – con effetti reddituali positivi o negativi – che si manifestano tra la data di chiusura d'esercizio e la data di redazione del bilancio.

In base a quanto prescritto da suddetto principio OIC, in conformità del postulato di competenza, vanno iscritti in bilancio quei fatti già in essere alla data di chiusura ma che si manifestano successivamente. A fornire un'interpretazione esaustiva nel merito, corredata da indicazioni tecnico-contabili, è intervenuta la *newsletter* OIC del febbraio 2018. Questa a riguardo ha precisato che a un fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio non deve conseguire l'iscrizione di un credito o di un debito in bilancio se il presupposto giuridico si è manifestato nell'esercizio successivo alla chiusura²²⁶.

La stessa recente *newsletter* OIC, per dissipare ogni dubbio, ha presentato l'esempio classico dell'esito di un contenzioso legale intervenuto dopo la chiusura d'esercizio. Se l'importo differisce da quello previsto alla data chiusura si tratta di un fatto intervenuto successivamente che merita di essere recepito nell'esercizio chiuso. Conseguentemente contenziosi attinenti a fatti intercorsi dopo la chiusura dell'esercizio e prima della data di formazione del bilancio d'esercizio non devono essere iscritti. La definizione di un contenzioso legale successiva alla chiusura dell'esercizio comporta dunque l'adeguamento del fondo relativo e non, al contrario, la sua riclassificazione come debito o credito.

²²⁴ vd. sul punto ODORIZZI C., *La derivazione rafforzata e i suoi effetti fiscali*, *Il Fisco Sole-24 Ore*, 03/05/2018, p. 19.

²²⁵ LATORRACA S., *I fatti successivi alla chiusura dell'esercizio si deducono subito*, in *Il Fisco-eutekne.info*, 24/03/2018.

²²⁶ Cfr. BAVA F. e DEVALLE A., *Per i fatti successivi al 31 dicembre basta aggiornare le stime di valore*, in *Il quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22/03/2018.

Spostando l'analisi delle fattispecie in oggetto per quanto concerne i riflessi fiscali, per effetto dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata – ad opera del D.l. n. 244/2016 – i componenti reddituali rilevati dopo la chiusura dell'esercizio – ma attinenti a fatti sorti prima della chiusura – assumono rilevanza fiscale nell'esercizio nel quale sono stati imputati. Indubbiamente per questa fattispecie, il principio in parola ha fatto sì che venissero superati i dubbi interpretativi – che si manifestavano con la disciplina previgente al D.l. n. 244/2016 – riguardo l'identificazione del momento in cui i requisiti di oggettività e determinabilità si verificavano per poter procedere all'imputazione – fiscale – dei componenti reddituali.

L'esempio fornito dall'OIC assume particolare rilievo e diversa declinazione fiscale riguardo ai componenti negativi, quali il risarcimento, che si manifestano in seguito ad una risoluzione sfavorevole della controversia. Il principio contabile specifico di riferimento (l'OIC 31) dispone in tal caso l'apertura e la rilevazione di un fondo rischi ed oneri²²⁷. A riguardo è intervenuto il legislatore fiscale²²⁸ prevedendo che i componenti negativi rilevati in bilancio in contropartita di *«passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31»* devono essere trattati come accantonamenti che, in quanto tali, possono essere dedotti solo se rientranti nell'art. 107 TUIR. Quest'ultima disposizione prevede l'indeducibilità degli accantonamenti a fondi diversi da quelli espressivamente previsti tra i quali non figura il rischio collegato al contenzioso. Il corrispondente onere andrà quindi dedotto soltanto quando si manifesta con certezza passività (ad esito del contenzioso). Sottolineando che queste disposizioni prevalgono sul

²²⁷ L'OIC 31 definisce, infatti, i fondi per rischi ed oneri consistono in poste di bilancio destinate a rappresentare *«passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati»*. In particolare, i fondi per «rischi» accolgono passività di natura determinata e esistenza probabile, ma i cui valori sono solo stimati; si tratta quindi di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di chiusura del bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi meno di uno o più eventi in futuro. I fondi per «oneri», invece, accolgono le passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte dall'impresa alla data di chiusura del bilancio, ma che avranno la loro manifestazione numeraria in un esercizio successivo.

²²⁸ Vd. Art. 9 DM 8 giugno 2011 e art. 2 DM 3 agosto 2017.

principio di derivazione rafforzata in presenza di fondi afferenti a rischi di contenziosi in corso, gli accantonamenti sono fiscalmente irrilevanti²²⁹.

Concludendo ai fini di una completa illustrazione della problematica si definisce con maggior dettagli l'esempio trattato sin qui relativo al contenzioso legale pregresso. Se questo dovesse essere stato risolto, si supponga, nel marzo 2018, è opportuno aggiornare la stima al 31 dicembre precedente del bilancio di chiusura. In questo modo non si può operare alcuna deduzione poiché la passività è considerata come un fondo. Soltanto quando si manifesta l'evento, e quindi nell'esercizio 2018, è consentito imputare la passività dai fondi accantonamenti ai debiti, così operando l'accantonamento diventa un onere deducibile nel 2018.

6.9 Gli strumenti finanziari e le partecipazioni

Per quanto riguarda il trattamento fiscale delle partecipazioni e degli altri strumenti finanziari il legislatore tributario ha previsto una deroga all'applicazione del principio di derivazione rafforzata.

Va in questa sede, tuttavia, ricordato che riguardo la concorrenza della base imponibile IRES dei flussi derivanti da partecipazioni e strumenti finanziari, il legislatore si è sempre orientato alla parziale esenzione se non esclusione²³⁰ fiscale degli stessi. Tale principio è fissato anche nell'art. 2 comma 2 del D.M. n. 48/2009. Nel decreto in parola l'art. 3, comma 3, disciplina il regime fiscale delle partecipazioni e di altri strumenti finanziati similari imponendo la rilevanza fiscale di tali componenti in ossequio alla natura giuridica delle operazioni in deroga alla derivazione rafforzata. Il seguente DM 8 giugno 2011 all'art. 5, basandosi sulla definizione del TUIR²³¹, ha ulteriormente disciplinato il regime fiscale degli

²²⁹ Cfr. ROSCINI VITALI F., *Derivazione rafforzata «mirata»*, cit., p. 20.

²³⁰ Fatte salve alcune eccezioni: Si pensi al caso dei dividendi e delle plusvalenze derivanti da investimenti riferibili ad un soggetto residente in uno Stato considerato *black list*, ovvero al caso in cui le plusvalenze in questione non siano riferibili ad attività in possesso dei requisiti per l'applicazione della *participation exemption*.

²³¹ Posto che, come esaminato con riferimento alle partecipazioni, si assiste ad una sorta di deroga al principio di derivazione rafforzata, assume ancora maggiore spessore la disposizione contenuta nell'art. 5 del DM 8.6.2011. Nel circoscrivere la nozione di strumenti finanziari, la norma di specie afferma come la stessa sia indipendente dalla qualificazione e dalla classificazione nel bilancio di esercizio e, dunque, si identificano gli strumenti finanziari come similari alle: 1) azioni laddove

strumenti finanziari per i soggetti IAS-*adopter*, operando in questo modo un'inversione del principio di carattere generale²³².

Si è così arrivati al coordinamento del profilo fiscale degli strumenti finanziari per i soggetti OIC *adopter* col D.M. 3 agosto 2017, il quale ha chiaramente rimandato ai due precedenti decreti IAS. Il legislatore ha quindi stabilito la mitigazione dell'effetto del principio di derivazione rafforzata anche per i soggetti OIC-*adopter*.

Si ritiene, inoltre, che permanga la deroga alla derivazione rafforzata anche nel caso di cessione di partecipazione o altro strumento derivato con pagamento dilazionato che impone civilisticamente la contabilizzazione in base al criterio del costo ammortizzato dovendo così adeguarsi alle prescrizioni dell'art. 109 TUIR; in questo caso l'iscrizione dell'operazione deve avvenire facendo riferimento alla natura giuridica dell'operazione anziché alla sostanza²³³.

In definitiva relativamente agli strumenti finanziari, i componenti reddituali iscritti in bilancio adottando il criterio del costo ammortizzato devono essere fiscalmente sterilizzati.

Per quanto riguarda le svalutazioni contabili delle partecipazioni anche queste derogano al principio di derivazione rafforzata.

Nel disciplinare la rilevanza fiscale derivante dal possesso dei cd. «strumenti finanziari», il legislatore ha di fatto inteso prescrivere la qualificazione fiscali in base alle proprie regole del TUIR imponendo dunque la completa irrilevanza del principio di derivazione rafforzata.

Approfondendo l'analisi, si sottolinea che la derivazione rafforzata è derogata anche in caso di acquisto di partecipazioni iscritte contabilmente con il criterio del

presentino i requisiti di cui all'art. 44 co. 2 lett. a) del TUIR; 2) obbligazioni laddove presentino i requisiti di cui all'art. 44 co. 2 lett. c) del TUIR.

²³² Per approfondimenti Cfr. LIBURDI D. e SIRONI M., *Gli strumenti finanziari*, in AA.VV., *Le novità del bilancio 2016, Quaderni Eutekne*, a cura di LATORRACA S, Torino, 2017, p. 199.

²³³ In tal senso, anche se in relazione ad una fattispecie differente, pare essersi espressa l'Agenzia delle Entrate con la ris. 18.3.2015 n. 29. Con questo documento l'Agenzia si è pronunciata con riferimento ad un caso in cui, ai sensi dell'IFRS 11, una società IAS *adopter* doveva rilevare per trasparenza (*pro quota*) le operazioni poste in essere da una società partecipata in forza di un contratto qualificabile come *joint operation* a controllo congiunto con un altro investitore. L'Agenzia ha qui affermato che, in deroga al principio di derivazione rafforzata, la società IAS *adopter* dovesse "escludere la rilevanza fiscale del consolidamento proporzionale imposto dall'IFRS 11, ritenendo più corretto continuare ad applicare la disciplina tributaria prevista per il possesso delle partecipazioni".

costo ammortizzato²³⁴. Sempre ai sensi dell'art. 3 comma 3 del DM n. 48/2009, qualora oggetto dell'acquisto o cessione siano titoli di cui all'art. 85, comma 1, lett. c) e d), TUIR la rilevanza fiscale deve essere desunta in base alla natura giuridica delle operazioni. Si è osservato in dottrina, a tal proposito, che questa deroga si basa sulla considerazione che alcune operazioni, caratterizzate da una disciplina trasversale, necessitano di un'univoca disciplina fiscale per tutti i soggetti coinvolti²³⁵. Nello specifico, essendo le partecipazioni connotate da norme di parziale detassazione dei proventi, al fine di scongiurare possibili situazioni di doppia o nulla tassazione o deduzione dei componenti positivi ovvero negativi sulla base dell'applicazione di diversi regimi contabili, si è stabilito che a riguardo non valga il principio di derivazione rafforzata; in tale modo il regime fiscale va individuato facendo riferimento alla natura giuridica dell'operazione²³⁶.

6.10. Gli strumenti finanziari derivati di copertura e non

Il D.M. attuativo del 3 agosto 2017, per quanto concerne la rilevanza fiscale degli strumenti derivati non di copertura ha stabilito²³⁷ che le perdite aventi natura

²³⁴ Cfr. VASAPOLLI A. e CRISTOFORI G., *Quote di partecipazione con doppio binario fiscale*, in *Quotidiano del Fisco Il Sole-24 ore*, 10/05/2018, gli autori evidenziando che in base al novellato principio OIC 21 «partecipazioni» nel caso di acquisto differito a condizioni diverse rispetto a quelle praticate sul mercato per operazioni similari, anche le partecipazioni vengono iscritte, ai sensi dell'OIC 19, in base al criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione che comporta l'iscrizione di eventuali oneri accessori. Al contempo è segnalato per quanto concerne il riflesso fiscale che *«in virtù dell'articolo 2 del Dm 3 agosto 2017 trova piena applicazione quanto previsto dall'art. 3, comma 3 del Dm n. 48/2009, che impone invece di individuare il regime fiscale avendo riguardo alla natura giuridica dell'operazione – e quindi non agli effetti sostanziali, così come rilevati in bilancio – quando oggetto dell'operazione siano strumenti finanziari partecipativi (di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del Tuir), «anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio». Ne consegue che anche per i soggetti Oic adopter, a fronte della rilevazione contabile civilistica, sul piano fiscale: il costo della partecipazione (così come il corrispettivo fiscalmente rilevato per il venditore) è pari al prezzo contrattualmente pattuito; l'onere finanziario (o il provento, per il venditore) rilevato in contabilità lungo la durata della dilazione non assume rilevanza fiscale, dovendo essere "sterilizzato" nella dichiarazione dei redditi, mediante apposita variazione in aumento (o in diminuzione, per il venditore)».*

²³⁵ Vd. norma di comportamento n. 203 Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC), 2018.

²³⁶ LATORRACA S., *Per l'acquisto di partecipazioni non si applica la derivazione rafforzata*, in *Il Fisco Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.Info*, 10/05/2018.

²³⁷ Tale previsione è stata introdotta mediante modifiche all'assetto previgente che sono intervenute ad opera dell'art. 13-bis del decreto-legge n. 244 del 2016 e del D.M. 3 agosto 2017 il

valutativa sono pienamente rilevanti fiscalmente in conformità al principio di derivazione rafforzata²³⁸. È stata così abrogata la prescrizione di cui all'art. 112, comma 3, TUIR che ne delimitava la deduzione ai valori indicati. A tal riguardo, quindi, la normativa fiscale degli strumenti finanziari speculativi per i soggetti OIC *adopter* è stata assimilata a quella già prevista per i soggetti IAS *adopter*.

Alla luce del novellato art. 112 TUIR, relativamente agli strumenti derivati, rileva fiscalmente la qualificazione operata in base all'OIC 32. Inoltre, per la precisa individuazione del tipo di strumento derivato (se speculativo o di copertura) bisogna far riferimento alla prima iscrizione in bilancio. Operata l'iscrizione i risultati differenziali imputati in Conto economico rilevano fiscalmente in via generale in ossequio al principio di derivazione rafforzata.

Le società che stipulano contratti finanziari derivati di copertura sono tenuti ad iscriverli in bilancio in base a quanto disposto dall'art. 2426 c.c. al n. 11-*bis* che ne impone, rispettando alcuni vincoli, l'iscrizione al *fair value* secondo le tecniche previste dall'OIC 32.

Sono emerse delle perplessità in seguito alla riforma del 2015 – che ha imposto la valutazione al *fair value* degli strumenti derivati – e alla susseguente estensione del principio di derivazione rafforzata di cui al novellato art. 81 TUIR comma 1 in merito alla rilevanza fiscale dei cd. «*contratti ibridi*» con strumenti derivati di copertura²³⁹.

Questa fattispecie contrattuale, se analizzata dal punto di vista sostanziale ad un livello ulteriore, è caratterizzata da uno strumento finanziario derivato incorporato associato ad un contratto primario. La già citata disciplina contabile all'OIC 32 impone la scissione in bilancio dello strumento derivato di copertura «*che integra*» il contratto ibrido nel caso le peculiarità economiche e i rischi associati del derivato non siano connessi a quelle del contratto primario²⁴⁰.

quale ha modificato l'art. 7, comma 4, del D.M. 8 giugno 2011 e ha reso applicabile il medesimo articolo 7 (così come modificato) anche ai soggetti OIC *adopter*.

²³⁸ Cfr. documento di ricerca CNDCEC, *La fiscalità delle imprese OIC adopter*, 24 aprile 2018, p. 56.

²³⁹ Per una disamina approfondita della questione vd. ROSSI L. e BARABAGELATA G., *Le ricadute fiscali degli strumenti finanziari derivati incorporati per le società Ita-GAAP*, in *Corr. Trib.*, n. 21, 2017, p. 1663 e ss.

²⁴⁰ L'appendice C del doc. OIC 32 indica le casistiche di supporto all'individuazione del requisito di correlazione. In base alla definizione fornita al par. 41 dell'OIC 32 per contratti ibridi vanno intesi

Per avere chiara la fattispecie, si pensi all'esempio di un importatore nazionale che, riguardo un'operazione di acquisto programmata di materie prime, decide di «coprirsi» dal rischio dell'oscillazione dei tassi di cambio mediante la stipula di un contratto derivato. In questo caso il pagamento delle merci è correlato all'andamento del tasso di cambio e visto unitariamente si tratta di un contratto ibrido: si compone di un contratto di compravendita di merci (contratto originario) e di uno *swap* (derivato incorporato)²⁴¹.

Ci si è chiesti se, per quanto concerne il profilo fiscale, la separazione contabile dei derivati incorporati ammettesse una rilevanza fiscale tale da rendere il derivato scorporato valutato fiscalmente in modo autonomo ai sensi dell'art. 112 TUIR. Il decreto attuativo del 3 agosto 2017 non ha chiarito nulla a riguardo. Va a tal proposito rammentato che l'art. 5 del DM 8 giugno 2011 stabiliva una deroga alle regole di individuazione civilistiche degli strumenti finanziari e quindi al principio stesso di derivazione rafforzata.

A dissipare ogni dubbio, è intervenuto il recente decreto ministeriale 10 gennaio 2018²⁴². Quest'ultimo ha infatti modificato l'art. 5 del DM 8 giugno 2011 introducendo il comma 3-*bis* il quale ha stabilito la piena rilevanza fiscale IRES dei derivati di copertura incorporati che vengono scissi in bilancio in base alle norme ed ai principi contabili di riferimento a patto che, lo strumento derivato non possa essere equiparato ai titoli azionari ai sensi dell'art. 44 comma 2 lett. a) del TUIR²⁴³.

La rilevanza fiscale dello scorporo contabile dei derivati, e ammettendo quindi la valenza del principio di derivazione rafforzata a riguardo, è tale dunque solo in

quei contratti in cui i flussi finanziari divergono da quelli che avrebbe generato lo strumento primario in assenza di una componente derivativa.

²⁴¹ Per un'analisi specifica sui derivati di copertura incorporati riguardo le transazioni in valute differenti Cfr. GARCEA A., *I derivati di copertura delle operazioni in valuta per le imprese OIC adopter*, in *Corr. Trib.*, n. 16, 2018, p. 1211.

²⁴² Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 19 del 24 gennaio 2018

²⁴³ Si considerano similari alle azioni, ai sensi della lett. a) del comma 2 dell'art. 44, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), b) e d), la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente o di altre società del gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli altri strumenti finanziari sono stati emessi. Per le società estere l'assimilazione alle azioni opera a condizione che la relativa remunerazione si totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza.

presenza di strumenti derivati finanziari simili alle obbligazioni²⁴⁴. In caso contrario fiscalmente prevale l'unitarietà giuridica dello strumento.

La regola introdotta dal recente decreto relativamente alla somiglianza ai titoli azionari si rifà al postulato secondo cui il titolo ibrido deve rimanere aggregato dal punto di vista fiscale, così come avveniva prima che la normativa contabile imponesse la separazione del derivato²⁴⁵.

Al verificarsi dei requisiti previsti, è dunque ammesso lo scorporo del derivato dal contratto ibrido e la sua valutazione al *fair value*, a differenza del contratto primario che va valutato facendo riferimento al principio contabile che lo disciplina²⁴⁶.

La relazione ministeriale illustrativa al decreto 10 gennaio 2018 ha evidenziato che la rilevanza fiscale degli strumenti derivati scorporati dai titoli ibridi va estesa a tutti gli strumenti finanziari diversi da quelli equiparabili alle azioni in base alla lett. a) dell'art. 44 TUIR.

La relazione stessa ha fornito inoltre delle linee guida per contabilizzare e valutare l'eventuale rilevanza fiscale del derivato. In base a queste indicazioni va analizzato il contratto ibrido nella sua interezza per verificare se si tratta di uno strumento simile alle azioni o alle obbligazioni (Art. 44 lett. a) e c) TUIR). Nella prima ipotesi, lo scorporo del derivato incorporato non rileva fiscalmente e, quindi, il titolo ibrido va valutato unitariamente come uno strumento partecipativo. Nel secondo caso, l'analisi va approfondita sugli strumenti che emergono dalla separazione contabile del derivato: se entrambi non sono equiparabili a strumenti partecipativi azionari lo scorporo del derivato rileva fiscalmente e la valutazione al *fair value* dello strumento derivato rileverà secondo quanto previsto dall'art. 112 del TUIR; se, al contrario, uno degli strumenti risulta simile alle azioni fiscalmente

²⁴⁴ Si considerano simili alle obbligazioni i titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con senza la corresponsione di interessi, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione alla gestione dell'impresa emittente o all'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla stessa.

²⁴⁵ Cfr. GAIANI L., *Chiarito il regime fiscale dei derivati incorporati*, in *Il Fisco*, n. 7, 2018, p. 340.

²⁴⁶ Ad esempio, se si tratta di un credito/debito va applicato il criterio del costo ammortizzato.

lo strumento ibrido rileva in modo unitario e viene considerato come uno strumento obbligazionario.

Il D.M. 10 gennaio 2018 ha, infine, previsto all'art. 2 una clausola di salvaguardia ad *hoc* che tollera le regole contabili e fiscali applicate dall'esercizio 2016: questi opera alla data di entrata in vigore del decreto per il pagamento di imposte i cui termini erano scaduti prima della data di entrata in vigore del decreto ministeriale stesso.

In sintesi, come sottolineato da Assonime nella recente circolare 8/2018, il legislatore ha consentito al redattore di bilancio di recepire anche fiscalmente – e quindi ammettendo la derivazione rafforzata – la scissione contabile tra contratto primario e strumento derivato di copertura ma, tale possibilità è limitata alla condizione che i titoli in oggetto mantengano le caratteristiche di strumenti non partecipativi.

6.11. Svalutazione delle rimanenze a costi specifici

Una tematica attuale molto dibattuta in dottrina e nella realtà professionale²⁴⁷ attiene l'eventuale applicazione del principio di derivazione rafforzata in merito alla svalutazione delle rimanenze valutate contabilmente col cd. metodo dei costi specifici²⁴⁸. A riguardo era già intervenuta l'Agenzia delle Entrate in riferimento ai soggetti IAS *adopter*²⁴⁹. L'indirizzo fornito dall'Amministrazione finanziaria disconosceva la deducibilità delle svalutazioni dei beni merce valutati col criterio

²⁴⁷ Cfr. FAIENZA A. M. e SAN LIO MAGNANO L., *Criteri di valutazione delle rimanenze e implicazioni fiscali*, in *Bilancio e Reddito d'impresa*, n. 5, 2017, p. 8; BAVA F. e DEVALLE A., *Svalutazione delle rimanenze valutate a costo specifico, deducibilità incerta*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 26/03/2014; Circ. Assonime n. 7/2010; ODETTO G., *Svalutazioni delle rimanenze di immobili sempre indeducibili*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 13/11/2013.

²⁴⁸ Tale metodo è applicabile solo a beni non fungibili, ad imprese cioè che hanno in rimanenza un numero limitato di prodotti ben individuabili, aventi un elevato valore unitario (ad es. imprese edili). Nella pratica però l'entità delle rimanenze, e la loro velocità di rotazione, rendono necessario il ricorso a criteri convenzionali, riconosciuti anche sul piano fiscale. In particolare il c.c. prevede al punto 10 art. 2426, che il costo delle rimanenze, in quanto per lo più beni fungibili, possa essere calcolato coi seguenti metodi: – costo medio ponderato; – primo entrato, primo uscito (FIFO); – ultimo entrato, primo uscito (LIFO); – prezzo al dettaglio (è una facoltà concessa ai commercianti al minuto ed agli operatori della grande distribuzione a causa della natura delle loro rimanenze).

²⁴⁹ Cfr. Risoluzione n. 78/2013 e Circolare n. 10/2014 par. 6.2.

del costo specifico²⁵⁰. Tale metodo di contabilizzazione è utilizzato per lo più dalle società immobiliari per valutare i beni immobili. Ipotizzando di dover seguire tale orientamento segnalato al tempo ai soggetti IAS, le imprese OIC-*adopter* sarebbero tenute ad operare fiscalmente delle variazioni in aumento per dover sterilizzare la svalutazione, e quindi il costo iscritto in Conto economico. Il predetto precetto fornito dall'Agenzia delle Entrate si basava sull'art. 92 comma 1 del TUIR che prescrive che i vari criteri di valutazione indicati (dal punto di vista fiscale) sono da applicarsi anche alle rimanenze finali la cui valutazione è stata operata contabilmente a costi specifici o in base all'art. 93 TUIR. L'amministrazione finanziaria ha interpretato questo specifico riferimento intendendo che il legislatore fiscale abbia imposto la valutazione delle rimanenze – contabilizzate col costo specifico – con una propria disciplina fiscale.

La risoluzione n. 78/2013 ha dunque ammesso la deduzione, in base dell'art. 92 comma 5 TUIR, delle svalutazioni dei beni fungibili valutati con i metodi del LIFO, FIFO e della media ponderata. Allo stesso tempo si è quindi esplicitata l'indeducibilità delle svalutazioni operate sui beni fungibili valutati col metodo del costo specifico. In quest'ultimo caso, i minori valori sono recuperati fiscalmente nel momento in cui si realizza la cessione del bene.

Un'interpretazione diversa alla particolare fattispecie in esame era stata fornita dalla norma di comportamento n. 168 del 2007 dell'Associazione Dottori Commercialisti sez. Milano che segnalava la piena rilevanza fiscale delle svalutazioni operate contabilmente sulla base del principio di derivazione (al tempo solo parziale) della base imponibile IRES dal risultato di bilancio. La spiegazione dell'ADC partiva da uno stesso presupposto rammentato dall'Amministrazione finanziaria ovvero che il tenore letterale dell'art. 95 comma 2 TUIR suggerirebbe estromettere dal riguardante ambito applicativo le rimanenze iscritte in bilancio secondo il costo specifico. Tuttavia, a parere dell'ADC per quanto concerne la rilevanza fiscale occorre far riferimento in via preferenziale all'art. 83 TUIR applicando di conseguenza la derivazione. In tal modo va conferita rilevanza fiscale alla

valutazione civilistica²⁵¹. L'ADC ritiene che se il comma 5 dell'art. 95 TUIR esclude i beni valutati col metodo del costo specifico, ciò non vieta che la valutazione delle rimanenze debba essere confrontata con il valore di mercato e quindi facendo riferimento a quest'ultimo se minore.

Nella stessa direzione tracciata dall'ADC si è orientata buona parte della dottrina, la quale sostiene che il mancato richiamo – al comma 5 dell'art. 92 del TUIR – dei beni valutati col criterio del costo specifico non può cagionare l'indeducibilità delle svalutazioni considerato che va applicato il principio di derivazione rafforzata ai sensi dell'art. 83 TUIR²⁵². Si ritiene ora che per i redattori di bilancio che assumono fiscalmente le svalutazioni operate contabilmente sulla base criterio del costo specifico – non facendo così riferimento all'indirizzo della citata risoluzione n. 78 del 2013 – i possibili accertamenti dell'Agenzia delle Entrate sembrano poter essere reclamati con buone probabilità di successo a differenza del passato in seguito, ed in ragione, dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata. È tuttavia emersa la necessità nel settore professionale di un adeguamento da parte dell'Agenzia delle Entrate riguardo la propria posizione della fattispecie sin qui trattata più aderente al vigente principio di derivazione rafforzata dell'imponibile IRES²⁵³.

6.12. Rilevanza fiscale dell'iscrizione al costo ammortizzato

Si è già accennato più volte, lungo la trattazione, ad una tra le tante novità introdotte dalla riforma contabile del 2015, rappresentata dalla prescrizione dell'utilizzo del criterio del cd. costo ammortizzato per iscrivere crediti e debiti (sia di natura finanziaria che commerciale) di lunga durata in bilancio²⁵⁴. Considerata la

²⁵¹ Nel dettaglio, tale valutazione basata sul metodo del costo specifico è normata dall'art. 2424, comma 1, n. 9 del Codice Civile ed impone di iscrivere il minor valore tra il costo d'acquisto o produzione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

²⁵² FORNERO L., *Rimanenze a costi specifici al vaglio della derivazione rafforzata*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 19/04/2018.

²⁵³ ODCEC Alessandria, Relazione commissione di studio OIC 13 – OIC 23, dicembre 2017, p. 26.

²⁵⁴ *Ex art. 2426, comma 1, c.c.* si ricomprende tra tali fattispecie anche il pagamento differito previsto contrattualmente in molte politiche commerciali che nonostante la consegna immediata del bene prevede un pagamento molto dilatato nel tempo senza nessuna corresponsione di interessi.

portata di tale innovazione contabile, è opportuno affrontare il tema separatamente fornendo, inoltre, degli esempi pratici di applicazione che ben possono far intendere i riflessi fiscali che ne discernono relativamente al principio di derivazione rafforzata.

Per i soggetti OIC-*adopter*, a tal proposito, si anticipa che vige il principio di derivazione rafforzata in quanto l'ammontare delle perdite e delle svalutazioni deducibili è calcolato partendo dal valore individuato applicando il criterio del costo ammortizzato²⁵⁵.

Nella sostanza il principio di derivazione rafforzata ammette a riguardo, innanzitutto, la rilevanza fiscale del differenziale tra il valore nominale e il valore attuale del credito in seguito all'applicazione del criterio del costo ammortizzato al momento dell'iscrizione²⁵⁶. Ciò si desume dall'art. 2 comma 3 del D.M. n. 48/2009 in base al quale le limitazioni alla deducibilità delle svalutazioni (*ex art. 106 comma 1 TUIR*) non trovano applicazione in ordine al differenziale risultante dalla prima iscrizione del credito al costo ammortizzato.

Il decreto attuativo 3 agosto 2017 ha prescritto all'art. 2 comma 1 che tale norma trova applicazione anche nei confronti dei soggetti OIC-*adopter* che predispongono il bilancio in base alle norme del Codice civile.

A chiarire ogni dubbio interpretativo è stata la relazione ministeriale illustrativa al DM n. 48/2009, la quale ha precisato che la prima iscrizione del credito in base alle disposizioni dell'OIC 15 determina un valore effettivo²⁵⁷ che diverge dal valore nominale; tuttavia, tale operazione contabile non rivela l'applicazione di un criterio di valutazione, bensì di qualificazione e che, quindi, in base al principio di derivazione rafforzata, assume rilevanza fiscale. Approfondendo l'analisi, l'art. 2 del DM n. 48/2009 vieta l'applicazione per tali qualificazioni delle disposizioni di cui all'art. 106 TUIR che sono infatti relative ai profili valutativi e, per questa ragione,

²⁵⁵ Come segnalato da FORNERO L. in *Il costo ammortizzato determina il valore fiscale del credito, Il quotidiano del Commercialista – eutekne.info*, 05/02/2018, «si tratta di un'importante precisazione resa dall'Agenzia delle Entrate nel corso di *Telefisco 2018*».

²⁵⁶ Cfr. MENEGHETTI P., *Dal lease back ai debiti «vince» la regola contabile*, in *Il Sole-24 Ore*, p. 18.

²⁵⁷ Il valore effettivo, come previsto dall'OIC 15, tiene conto dell'attualizzazione dei flussi finanziari sulla base del tasso di interesse effettivo (ovvero di mercato, se divergente).

trovano successivamente ed obbligatoriamente applicazione alle valutazioni seguenti alla prima iscrizione in bilancio del credito.

A conferma di questa interpretazione è intervenuta la circolare n. 7/2011 dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha ribadito al paragrafo 4.1. che l'iscrizione del credito ridotta trae origine da una qualificazione (anziché svalutazione) tale da essere pienamente rilevante²⁵⁸; di conseguenza il differenziale negativo che emerge dall'iscrizione in bilancio non deve sottostare ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 106 TUIR²⁵⁹.

Operativamente, l'eventuale differenza negativa emergente dalla prima iscrizione contabile dei crediti dal punto di vista fiscale, non deve essere assoggettata ai limiti di deducibilità imposti dal legislatore tributario²⁶⁰.

Fiscalmente, dunque, come regola generale rileva la qualificazione «finanziaria» delle componenti relative alle prestazioni accessorie. I costi accessori del finanziamento (vd. spese di istruttoria), non sono più ad esempio iscritti tra le immobilizzazioni materiali ed ammortizzati durante l'intero periodo di ammortamento, bensì concorrono a comporre la valutazione del debito e sono ammortizzati lungo la durata del finanziamento integrando e rettificando gli interessi imputati a Conto economico. Da ciò deriva una differente qualificazione, imputazione temporale e classificazione del costo che rileva anche ai fini fiscali, indipendentemente dalle qualificazioni giuridico-formali dell'operazione²⁶¹.

²⁵⁸ Cfr. MENEGHETTI P., *Il creditore iscrive il pagamento differito al valore attualizzato*, in *Il Fisco Il Sole-24 Ore*, 31/04/2018, p. 18, l'autore sottolinea a riguardo che «il ricavo tassabile è effettivamente quello ridotto a seguito della attualizzazione, e il differenziale va imputato 'pro rata temporis' quale interesse attivo».

²⁵⁹ Vd. Circ. 7/E/2011 par. 4.1 «eventuali componenti positivi o negativi di prima iscrizione parteciperanno integralmente alla determinazione del risultato di periodo».

²⁶⁰ GAVELLI G., *Per i crediti superato il valore nominale*, in *Il Sole-24 Ore*, 09/12/2017, p. 17.

²⁶¹ BONO M. e SPAGNOL E., *Riflessi Fiscali del D.Lgs. 139/2015*, in *scheda di aggiornamento Eutekne.info*, n. 4, 2016.

6.13. I *bitcoin*

Un altro elemento dibattuto di recente circa l'eventuale applicazione del principio di derivazione rafforzata attiene al profilo fiscale delle criptovalute ed in particolare modo – considerata la larga diffusione degli ultimi anni – dei *bitcoin*²⁶².

A tal proposito si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate ha fornito delle linee di indirizzo nella risoluzione n. 72/2016 e nell'interpello n. 956-39/2018²⁶³.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria emersa a riguardo consta nell'assimilazione fiscale delle criptovalute alle valute estere. Tale chiarimento è stato oggetto di critiche in dottrina²⁶⁴ che hanno richiamato a riguardo il Rapporto sulla stabilità finanziaria n. 1 del 2018 della Banca d'Italia. Quest'ultimo, facendo riferimento ai *bitcoin*, li ha definiti come «criptoattività», suggerendo indirettamente una distinzione tra le valute virtuali e le valute aventi corso legale. Tale distinzione appare coerente con la recente V direttiva UE antiriciclaggio che, riguardo ai *bitcoin*, osserva che non è attribuibile loro «lo 'status' giuridico di moneta o valuta». Malgrado l'orientamento segnalato dal legislatore comunitario, condiviso a livello internazionale, l'Agenzia delle Entrate, considerando le criptovalute alla stregua delle valute estere, ne fa conseguire una valutazione contabile rilevante fiscalmente. Nello specifico, il redattore di bilancio deve operare delle rettifiche di valore in base al tasso di cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio. Di conseguenza, presumibili differenziali di valore delle criptovalute alla fine dell'anno concorrono alla formazione del reddito d'impresa. Comparando le disposizioni dei principi contabili – in ordine all'iscrizione in bilancio delle criptovalute – con le recenti prese di posizione dell'Amministrazione Finanziaria emerge una netta differenza tra queste ultime e le prime, in quanto i principi contabili non ammettono l'iscrizione in bilancio tra le disponibilità liquide dei *bitcoin* essendo le criptovalute

²⁶² Cfr. PIAZZA M., *Bitcoin nel mirino del fisco: mancano ancora definizioni e regole chiare*, in *Il Sole-24 Ore*, 24/04/2018.

²⁶³ CAPACCIOLI S., *Se la derivazione rafforzata esclude la rilevanza dei Bitcoin*, in *Il Sole-24 Ore*, 28/05/2018; ABAGNALE A. e SANTACROCE B., *Il bitcoin è «moneta», i trasferimenti sono esenti da Iva*, in *Il Sole-24 Ore*, 13/05/2018; CANCELLIERE F. e TARDINI A., *Per il Fisco il bitcoin vale come una valuta estera*, in *Il Sole-24 Ore*, 22/04/2018.

²⁶⁴ Cfr. DEOTTO D. e BURLONE L. P., *La tassazione dei bitcoin e i paradossi delle Entrate*, in *Quotidiano del Fisco Il Sole-24 Ore*, 21/05/2018.

accettate su base volontaria e mancando, di conseguenza, una minima garanzia di accettazione ²⁶⁵.

I principi OIC 7 e 8 prescrivono un criterio prudente di iscrizione delle criptovalute considerando il minore tra il costo di acquisto e il valore presumibile di realizzo.

L'iscrizione in bilancio andrebbe dunque effettuata seguendo un approccio sostanziale: sulla base di una logica a costi, ricavi e rimanenze per quei soggetti che detengono i *bitcoin* per finalità di commercializzazione, mentre se sono detenuti come mezzi di scambio/investimento andrebbero iscritti tra i titoli del circolante e valutati sulla base del minor valore tra quotazione di mercato e costo di acquisto²⁶⁶.

L'assimilazione dei *bitcoin* e più in generale delle criptovalute alle valute estere, operata dall'Amministrazione finanziaria, contrasta inoltre con il principio di derivazione rafforzata, poiché i soggetti OIC-*adopter* (ad eccezione delle micro-imprese) non sono tenuti ad operare contabilmente tale comparazione e, quindi, non emergerebbero valutazioni di fine anno fiscalmente rilevanti.

Alla luce della disamina elaborata, ad opinione di chi scrive è auspicabile una nuova e rinnovata presa di posizione chiarificatrice a riguardo dell'Agenzia delle Entrate.

6.14. Gli immobili in bilancio

Il trattamento fiscale dell'acquisto di immobilizzazioni materiali merita un approfondimento autonomo, laddove il principio di derivazione rafforzata esplica una particolare influenza in detto istituto. Infatti, a riguardo, l'aggiornamento dei

²⁶⁵ L'articolo 2426 del Codice civile opera, per le definizioni, un rinvio ai principi contabili internazionali adottati in Unione europea e chiama in causa, quindi, il principio IAS 21 par. 8 che indica quali elementi monetari le «*unità di valuta possedute e attività e passività che devono essere incassate o pagate in un numero di unità di valuta fisso o determinabile*». Il principio contabile Oic 14 sottolinea che le disponibilità liquide devono presumersi essere immediatamente utilizzabili per qualsiasi scopo della società (conformemente ai principi contabili internazionali): tale caratteristica non può essere riconosciuta ai *bitcoin*, notoriamente accettati su base volontaria e senza nessuna garanzia di accettazione (si vedano i documenti della Banca d'Italia del 16 marzo 2018 e la sentenza della Corte di giustizia Ue C-264/14).

²⁶⁶ Cfr. LATORRACA S., *Principio di derivazione rafforzata – investimenti in Bitcoin*, in *Quotidiano del Commercialista – Eutekne.info*, 28/05/2018.

principi contabili, per quanto concerne l'imputazione temporale contabile, rileva esclusivamente circa il momento effettivo del trasferimento dei rischi e dei benefici²⁶⁷. Viene così individuato quale evento rilevante il momento di consegna per l'iscrizione del bene in bilancio, indipendentemente dalla data dell'effettivo passaggio di proprietà. Questo adeguamento dei principi contabili è avvenuto in forza dell'introduzione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma nella novellata normativa di bilancio ai sensi del D.lgs. 139/2015.

In particolare, va sottolineato che il legislatore, in merito alla rilevanza fiscale dell'imputazione temporale alla luce dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, si era già adeguato a una soluzione simile a quella contabile prevista dai predetti principi. Nello specifico, la lett. a) del comma 2 dell'art. 109 TUIR statuisce che, per individuare l'esercizio di competenza non si debba prendere in considerazione le «*clausole di riserva della proprietà*». Pare quindi evidente come rispetto al passato, in seguito all'introduzione del principio di derivazione rafforzata (per quanto riguarda l'imputazione temporale delle immobilizzazioni materiali), non emergono particolari novità in quanto ad assumere rilievo fiscale era già previsto che fosse il momento della consegna e non quello seguente del trasferimento della proprietà.

Definito il momento di iscrizione dei beni in bilancio è opportuno approfondire ulteriormente l'analisi in ordine alla qualificazione degli immobili.

Per quanto concerne il profilo fiscale, ai sensi dell'art. 43 comma 2 TUIR si distinguono gli immobili strumentali dagli immobili non strumentali²⁶⁸. Anche il principio OIC 16 differenzia contabilmente i fabbricati strumentali da quelli non strumentali che sono tali «*per l'attività della società ma che ma che rappresentano*

²⁶⁷Cfr. OIC 16 par. 31: «*Le immobilizzazioni materiali (...) sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito*».

²⁶⁸ Art. 43 co. 2 TUIR: «*ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1 bis dell'articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato*».

un investimento di mezzi finanziari oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsione di legge».

La distinzione in esame è assai importante dal punto di vista fiscale poiché, ai sensi dell'art. 90 TUIR, solo gli ammortamenti degli immobili strumentali sono deducibili, mentre i costi relativi a immobili non strumentali non assumono rilevanza (se non nei limiti e secondo le previsioni dell'art. 90).

Approfondita tale distinzione, in particolar modo riguardo le qualificazioni contabile e fiscale, va sottolineato che dal punto di vista fiscale, in deroga al principio di derivazione rafforzata, non assume nessun rilievo la qualifica dell'immobile contabile. Tale aspetto è statuito dal decreto attuativo 3 agosto 2017 il quale ha sancito che, anche per i soggetti OIC-*adopter* per i quali opera il principio in parola, si applica l'art. 3 del DM. 8 luglio 2011 (relativo ai soggetti IAS-*adopter*); da ciò ne discende che gli immobili si considerano fiscalmente strumentali, indipendentemente dalle prescrizioni dei principi contabili solo se mostrano i requisiti di cui all'art. 43 TUIR²⁶⁹.

Appare evidente come quanto sopra tratteggiato rappresenti un'importante deroga, espressamente prevista dalla lettera della norma, al principio di derivazione rafforzata per quanto attiene ai criteri di qualificazione.

²⁶⁹ RECCHIONI L., *Immobili in bilancio e principio di derivazione rafforzata*, in *Euroconference News*, 15/06/2018.

CAPITOLO III

PROFILI COMPARATI ED EUROPEI DEL MODELLO DI DERIVAZIONE DELL'IMPOSTA SOCIETARIA

1. Considerazioni preliminari

In questo ultimo capitolo si affronta una disamina dei modelli di derivazione o dipendenza della base imponibile dell'imposta sui redditi societari nelle principali legislazione europee.

L'analisi comparata nella seconda parte di questo capitolo assume particolare rilievo alla luce delle novità introdotte nella normativa contabile nazionale dalla Direttiva 2013/34/UE²⁷⁰ e dai collegati riflessi fiscali.

Lo studio interessa gli ordinamenti di Germania, Francia e Regno Unito, in ragione delle loro peculiarità che li ergono a modelli di riferimento.

2. Profili comparati dei modelli di derivazione dell'imponibile dell'imposta societaria

Prendendo in considerazione le diverse declinazioni del principio di derivazione in campo europeo, si possono individuare tre principali modelli di determinazione dell'imposta societaria²⁷¹.

A tal riguardo – approfondendo l'indagine sotto il profilo comparato²⁷² – secondo autorevole dottrina²⁷³ non sembra opportuno proporre la consueta distinzione²⁷⁴ tra il modello della derivazione totale dell'imponibile dalle risultanze

²⁷⁰ *Recepita in Italia con il D.lgs. n. 139/2015 (vd. cap. 2).*

²⁷¹ Si specifica che ad oggi il Regno Unito non ha definito con le Istituzioni competenti gli aspetti giuridici rilevanti derivanti dall'uscita dall'Unione europea a seguito del referendum del 23 giugno 2016. Di conseguenza, anche in ragione dei fini che interessano tale elaborato, la Gran Bretagna verrà considerato come appartenente all'Unione europea. In ogni caso le considerazioni che verranno trattate, restano valide indipendentemente dall'appartenenza o meno dalla UE.

²⁷² Per una disamina completa ENDRES D. (edited by), *The determination of corporate taxable income in the EU Member States*, The Hague, 2007, p. 25 e ss.

²⁷³ ESSERS P. – R. RUSSO, *The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting systems and the CCCTB*, in AA.Vv., *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB*, The Hague, 2009, p. 32.

²⁷⁴ Vd. Cap. I, par. 2.

civilistiche e quello della completa separazione tra le due grandezze ma, secondo gli autori, è possibile indentificare tre principali sistemi di derivazione dell'imposta societaria.

Il primo, definito della «dipendenza formale», rappresenta un sotto tipo del modello di derivazione parziale secondo la suddivisione tradizionale (Cfr. cap. I par. II). Questo istituto è imperniato su una stretta connessione tra quanto iscritto nel bilancio d'esercizio e quanto poi indicato nella Dichiarazione dei redditi. Nello specifico, tale correlazione tra le differenti sfere disciplinari è caratterizzata nello specifico dalla previa imputazione a bilancio dei componenti negativi di reddito ed è possibile deviare da tali imputazioni nella dichiarazione dei redditi solo se in presenza di specifiche norme tributarie.

Il secondo, detto della «dipendenza materiale», impone, come per il modello della dipendenza formale, di assumere il risultato d'esercizio di bilancio come base di partenza ma, a differenza di quest'ultimo, non prevede – come regola generale – l'obbligo di previa imputazione a conto economico dei componenti negativi reddituali per poter avvalersi di specifiche opzioni di natura fiscale.

Infine, il terzo, il quale è identificato come «materiale indipendenza» laddove al riferimento del dato di Conto economico (come base di partenza per la determinazione della base imponibile) ammette che la normativa fiscale possa riquilibrare autonomamente tutte le fattispecie rilevanti per la determinazione della base imponibile.

Analizzando sommariamente le normative fiscali europee in tema di reddito di impresa²⁷⁵, si può constatare che il modello adottato prevalentemente sia il primo fra quelli or ora illustrati (dipendenza formale). Ne sono un esempio, per l'appunto, la normativa italiana e quella francese. Sono riferibili al secondo modello della dipendenza materiale le legislazioni tributarie rispettivamente del Regno Unito e recentemente della Germania.

Il terzo modello della materiale indipendenza è riconoscibile nella disciplina fiscale societaria olandese.

²⁷⁵ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 236.

La catalogazione di queste tre declinazioni del principio in parola consente di trattare in maniera analitica lo studio comparatistico.

Si deve subito evidenziare, con l'ausilio di quanto sopra premesso, che sebbene il modello tedesco e francese siano entrambi ascrivibili a modelli di dipendenza simili, gli stessi sono connotati da specifiche caratteristiche da imputarsi plausibilmente sia ad alcune ragioni storiche sia all'evoluzione – economica – stessa che ha coinvolto questi paesi negli ultimi anni.

La scelta di approfondire la normativa del Regno Unito è suggerita da un lato, dall'interesse che può generare nell'analisi dell'incidenza specifica dell'introduzione dei nuovi principi contabili IAS all'interno dell'ordinamento in cui questi sono «nati» e, dall'altro, dalle differenze che due sistemi giuridici, ovvero *common law* e *civil law*, possono comportare anche sotto il profilo tributaristico.

Infatti, gli ordinamenti di tipo *common law* prevedono tendenzialmente l'autonomia del bilancio fiscale dal bilancio civile situazione che caratterizza Regno Unito, Olanda, Danimarca e Olanda. In tutti gli altri Stati che hanno adottato il diritto continentale vige il principio di derivazione tra il bilancio civilistico e quello fiscale²⁷⁶. L'obiettivo è di esaminare l'evoluzione – e di riflesso il recepimento – che gli ordinamenti richiamati denotano in ossequio alle disposizioni ed alle indicazioni della disciplina comunitaria in materia contabile, con i correlati profili fiscali.

Per quanto concerne il metodo di analisi, è opportuno far riferimento alle indicazioni trasmesse dagli studiosi di diritto comparato²⁷⁷. Secondo queste è opportuno avvicinarsi allo studio della normativa degli altri paesi partendo dalle fonti di del diritto dei singoli ordinamenti individuando i c.d. «formanti» ed avvalendosi della «mediazione» interpretativa della dottrina dello stesso ordinamento oggetto di studio. Come operato nei precedenti capitoli (nell'analisi

²⁷⁶ Si veda KAN HULLE V., *Convergences in accounting rules and income tax legislation – A European point of view*, in AA.VV., *Tax Policy and the Impending Economic and Monetary Union*, a cura di ABRAHAM F., STUYCK J. e VANISTENDAEL F., Leuven, 1999, pp. 117-126.

²⁷⁷ Cfr. *ex multis*: CORASANITI G. e DE CAPITANI DI VINERCANTE P. e UCKMAR V. e CORRADO OLIVA C, *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2012, p. 6; R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1980, p. 12 e ss., ove viene descritta brillantemente la funzione che compete al diritto comparato; BARASSI M., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in V. UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale*, Roma, 2005 p. 1501 e ss.; GAMBARO A. e SACCO R., *Sistemi giuridici comparati*, in *Trattato di diritto comparato*, a cura di SACCO R., Torino, 1996, p. 52.

della derivazione nell'ordinamento italiano) bisognerà in questa sezione parimenti tener conto che le determinazioni su cui si baserà lo studio sono caratterizzate dal richiamo ad altri settori dell'ordinamento²⁷⁸. Nel caso *de quo*, la determinazione del reddito imponibile per l'imposta societaria richiama grandezze che provengono dal diritto commerciale o da altre disposizioni di legge in materia contabile; quindi queste risultano essere strumentali e prodromiche alla quantificazione del tributo²⁷⁹.

Inoltre, appare adatto alla comparazione proposta seguire quanto disciplinato dal metodo funzionale, secondo il quale va comparato soltanto ciò che adempie alle stesse funzioni. Attraverso questo approccio è possibile confrontare le norme operazionali adottate in un certo ordinamento ovvero il diritto effettivamente applicato – cd. «*law in action*» – che non sempre corrisponde con quanto enunciato negli atti legislativi – cd. «*law in the book*» –. Il risultato prodotto da tale criterio sarà plausibilmente quello di rilevare gli elementi caratteristici di un istituto e, operando una comparazione, spesso si può verificare che partendo da fonti normative differenti si può arrivare a fattispecie applicative analoghe o viceversa²⁸⁰.

Così procedendo, si possono trarre conclusioni più realistiche: infatti, risultano ridimensionate le tipiche e storiche dicotomie che rivelavano da una parte il modello di tassazione societaria britannico come esemplare della netta contrapposizione tra il risultato reddituale e base imponibile fiscale e, dall'altra, i modelli tedesco e francese caratterizzati dal principio di derivazione. Si tratta, tuttavia, di una contrapposizione teorica che considerando l'evoluzione dei vari formanti non trova più riscontro effettivo nei modelli studiati e ciò verrà verificato nel proseguo²⁸¹.

²⁷⁸ GAMBARO A., MONATERI P.G. e SACCO R., *Comparazione Giuridica*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sezione civile*, Vol. IV, 1988 p. 53.

²⁷⁹ SACCHETTO C., *Introduction*, p. 10, in SACCHETTO C. e BARASSI M., (a cura di), *Introduction to comparative tax law*, Soveria Mannelli, 2008.

²⁸⁰ Cfr. CERIANI V., *L'interrelazione tra il bilancio ed il reddito di impresa: profili comparati e comunitari*, in AA.VV., *Il reddito di impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, a cura di RINALDI R., *Quad. Giur. Comm.* n. 264, Milano, 2004, p. 37.

²⁸¹ BARASSI M., *La circolazione dei modelli tributari e la comparazione*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, 2016, p. 57.

Si può in ogni caso preventivamente affermare che risulta palese la confluenza, dei modelli analizzati, verso il richiamo della grandezza contabile per determinare la base imponibile del tributo societario. Ciò è confermato anche da studi recenti compiuti da insigni autori, i quali confermano che in tutti gli Stati dell'Unione europea è presente una correlazione tra determinazione contabile reddituale e determinazione fiscale²⁸².

Conseguentemente pur vi sia una teorica contrapposizione tra il modello di derivazione e quello della totale autonomia in ambito comunitario, appare prevalente – considerando l'insieme degli ordinamenti comunitari – il modello della derivazione da grandezze individuate da altre scienze. Si evidenzia, di contro, che a riguardo ci sono modelli di derivazione che discordano sia per ciò che attiene alla fonte normativa – che comunque prevede il collegamento tra reddito imponibile e il bilancio –, sia per la concreta applicazione della medesima norma alla fattispecie oggetto d'indagine. Nello specifico infatti esistono non solo modelli di dipendenza formale ma anche materiale.

3. Il modello di derivazione per l'imposta societaria tedesca

Anche in Germania la base imponibile dell'imposta sui redditi per le società di capitali (la «*Körperschaftsteuer*») è determinata assumendo come base il risultato reddituale che emerge nel bilancio d'esercizio.

Le fonti normative²⁸³ che disciplinano tale tributo sono la legge istitutiva dell'imposta delle società e la legge che disciplina l'imposta sul reddito delle persone fisiche, – la *Einkommensteuergesetz* (EStG) –. Quest'ultima è richiamata dalla normativa della *Körperschaftsteuer* per quanto concerne la definizione della base di commisurazione dell'imposta. Completano tale quadro normativo alcune disposizioni sul bilancio d'esercizio presenti nell'*Handelsgesetzbuch* (HGB).

²⁸² ENDRES D. e SPENGLER C., *International Company Taxation and Tax Planning, Ah Alphen aan den Rijn*, 2015, p. 143; Barassi M., *A Comparative perspective*, p. 251, in GRANDINETTI M., (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: A comparative Approach, Alphen aan den Rijn*, 2016.

²⁸³ Per un'analisi dettagliata delle fonti normative che disciplinano l'imposta sui redditi delle società di capitali tedesche Cfr. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 239.

Il principio di derivazione tedesco conosciuto come *Maßgeblichkeitsprinzip* ha una duratura tradizione storica all'interno dell'imposizione societaria tedesca²⁸⁴. I motivi per i quali il legislatore fiscale tedesco ha inteso richiamare il dato contabile sono rappresentati dalla garanzia di neutralità che il documento di bilancio fornisce. Tale avvallo è maggiormente accertabile quando al documento di bilancio è possibile attribuire una maggiore attendibilità considerando il conflitto di interessi che vige tra i diversi *stakeholder* interessati dal bilancio (soci, creditori, società di revisioni, organo di controllo etc.). A tal proposito, si possono trasporre le stesse considerazioni operate riguardo la correlazione tra variabile dimensionale e attendibilità in riferimento al bilancio d'esercizio nell'ordinamento italiano.

La base imponibile delle società di capitali tedesche è determinata – al § 4 par. 1 dell'ESTG- come differenza tra il patrimonio netto alla fine del periodo d'imposta considerato e il patrimonio netto dell'anno precedente, aumentato dei conferimenti e ridotto dei prelevamenti. L'ordinamento tributario tedesco ha quindi abbracciato un concetto di determinazione della base imponibile che trova il suo fondamento nel patrimonio societario²⁸⁵.

L'ESTG dispone per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio d'esercizio di determinare il patrimonio sociale facendo riferimento alle prescrizioni e i principi contenuti nella normativa di diritto commerciale (§ 5, par. 1, p. 1 ESTG). Tale indicazione non trova applicazione solo ove vi siano deroghe ad opera della normativa tributaria che ammettano eccezioni a quanto stabilito dalla disciplina commerciale del bilancio d'esercizio. In queste situazioni sono ammesse delle variazioni fiscali al risultato di bilancio che devono essere evidenziate in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi²⁸⁶.

²⁸⁴ Si veda MAYER S., *Entwicklung der Maßgeblichkeit in Deutschland*, in AA.VV., *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln, a cura di SCHÖN W., 2005, p. 149 come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 240, nt. 16.

²⁸⁵ Cfr. BURN L., e KREVER R., *Taxation of Income from Business ad Investment*, in AA.VV. *Tax Law Design and Drafting*, a cura di THURONYI V., Vol. II, The Hague-Boston, 1998 p. 3, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 241, nt. 18.

²⁸⁶ Come segnalato da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 240, nt 19, l'analisi della disciplina positiva, con l'indicazione dei casi in cui la soluzione fiscale diverge da quella commerciale è rinvenibile in ZINN B., *Tax Accounting in Germany*, Köln, 2012, p. 11 e ss.

Da quanto sin qui scritto si evince che il risultato emergente dal bilancio d'esercizio può pienamente rilevare fiscalmente laddove non vi sia una esplicita norma tributaria che prescriva una diversa valutazione.

L'analisi della normativa tedesca suggerisce un approfondimento, come operato nello studio dell'ordinamento italiano, riguardo alla correlazione tra principio di dipendenza e quello di previa imputazione a conto economico dei componenti di reddito.

Fino ad una riforma intervenuta nel 2009²⁸⁷, il legislatore tedesco imponeva l'iscrizione in bilancio dei componenti negativi quale condizione necessaria ai fini della deducibilità fiscale, dando impulso al fenomeno – ben presente anche in Italia – conosciuto come «*derivazione inversa*» o «*rovesciata*». In Germania, tuttavia, la normativa di diritto commerciale ammetteva direttamente valutazioni di bilancio effettuate in base a esigenze di carattere fiscale, in quanto era consentito derogare ai principi di redazione del bilancio per recepire valutazioni di carattere puramente fiscale. Era concesso, infatti, iscrivere nel bilancio d'esercizio componenti negativi reddituali che non erano connotati da una diretta giustificazione economica come alcune tipologie di ammortamenti e accantonamenti. La loro iscrizione era volta all'ottenimento di misure c.d. «sovvenzionali». La questione della c.d. «dipendenza rovesciata» è stata alquanto discussa dalla dottrina fiscale tedesca²⁸⁸. Sia il legislatore che l'amministrazione finanziaria sono giunti nel tempo a constatare che il fenomeno della dipendenza rovesciata fosse inevitabile per consentire specifici benefici fiscali, nonostante esterni alla misurazione del reddito. Ciò ha tuttavia portato a mettere in parte in dubbio una delle ragioni che storicamente è stata portata avanti per sostenere la derivazione rappresentata dall'obiettività e veridicità delle valutazioni effettuate in sede di redazione del bilancio. Il fatto che – come in Italia – si fossero previste informazioni aggiuntive in nota integrativa, non

²⁸⁷ modifica del cap. 5 dell'ESTG.

²⁸⁸ POTTGIESSER G., *Einflüsse internationaler Standards auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerrechtliche Gewinnermittlung*, Wiesbaden, 2006, p. 205, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit. p. 241 nt. 21; TIPKE K. e LANG J., *Steuernrecht*, Köln, 2002, p. 330, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 241, nt. 21, gli autori segnalano che l'applicazione della dipendenza rovesciata è limitata alle sole società di capitali mentre ne sono escluse le società di persone.

risolveva il problema della considerevole influenza della disciplina fiscale su quella di bilancio proprio perché si trattava di informazioni esterne che non influivano sulla determinazione del reddito d'esercizio.

La portata della dipendenza «rovesciata» alla luce dell'aumento delle variazioni fiscali contemplate ha condotto la dottrina tedesca a ritenere che l'adozione del principio di derivazione della base imponibile dal risultato reddituale non dovesse più essere motivato in termini di semplificazione all'esecuzione tributaria²⁸⁹. Nel 2009 il legislatore tedesco ha operato una riforma contabile e di riflesso fiscale eliminando il secondo periodo del § 5. Veniva così meno il principio di previa imputazione a conto economico e possibili variazioni fiscali relative a componenti negativi di reddito non concordi dal punto di vista economico e a diversi metodi di valutazione devono essere operate all'esterno del documento di bilancio. In base alla normativa tedesca ciò deve essere operato o mediante la redazione di uno specifico «bilancio fiscale» o integrando la dichiarazione dei redditi con una «appendice» fiscale.

Anche in Germania è consentito all'amministrazione finanziaria accertare la corretta determinazione del risultato di bilancio nel caso dall'errata applicazione e, che, dal mancato rispetto dei criteri di redazione del bilancio derivino sostanziali implicazioni fiscali²⁹⁰. Su questo orientamento si è infatti espressa in una sentenza²⁹¹ la *GroBen Senat*, con la quale la Corte tedesca ha chiarito che l'accertamento del reddito imponibile deve prescindere dai valori espressi in bilancio qualora si riesca ad accertare una errata applicazione dei criteri di redazione del documento contabile.

²⁸⁹ SCHÖN W., *The Odd Couple: a Common Futer for Financial and Tax Accounting?*, cit., p. 117, come interpretato da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 241, nt. 22, «l'autore, nella ricostruzione dell'evoluzione del principio di derivazione nell'ordinamento tedesco dà conto di una serie di proposte di modifica/abolizione del collegamento tra la disciplina commerciale e quella fiscale, anche in una prospettiva di implementazione degli IAS/IFRS. Tuttavia, nonostante le diverse proposte di modifica/abolizione della derivazione, ad oggi la disciplina tedesca di determinazione del reddito imponibile per l'imposta societaria è basata sul risultato economico».

²⁹⁰ EGGERT A., *Accounting and Taxation: Germany*, in AA.Vv., *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a Comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M., Alphen aan de Rijn, 2016, p. 119.

²⁹¹ BundesFinanzHof, sentenza 31 gennaio 20013, in BStB1, p. 317.

4. Il modello di derivazione per l'imposta societaria francese

La disciplina che regola l'imposizione dell'imposta societaria francese «*Impôt sur les sociétés*» è rinvenibile all'interno del «*Code Général des Impôts*», d'ora in avanti CGI. All'art 209 il CGI richiama ossia rinvia alla disciplina prevista per le categorie dei redditi industriali e commerciali («*Bénéfices industriels et commerciaux*») prodotti dalle persone fisiche tranne che per alcune eccezioni. Il modello di determinazione del reddito d'impresa per le società di capitali francese rientra nella tipologia di «formale dipendenza». La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 38 – *quater, annex III*, del CGI, che stabilisce la derivazione del reddito imponibile per l'imposta sulle società dal risultato d'esercizio contabile determinato facendo riferimento ai principi contabili nazionali. L'art. 38 CGI può essere paragonato all'art. 83 del TUIR poiché entrambi esplicano il principio cardine di derivazione nei rispettivi ordinamenti. Tale norma è stata introdotta nel 1984²⁹² al termine di un travagliato percorso normativo riguardo i rapporti tra il diritto tributario «*ditroit fiscal*» e le altre discipline attinenti alla misurazione della ricchezza prodotta dall'azienda, quali il diritto civile-commerciale. La dottrina transalpina si è spesso occupata sul tema dell'indipendenza del diritto tributario ovvero riguardo l'autonomia delle fonti e principi di riferimento nel sistema tributario, incluso l'ambito dell'imposta sulle società.²⁹³ A tal proposito va segnalato che, prima dell'istituzione dell'imposta sul reddito istituita nel 1914, il diritto tributario era considerato un ramo del diritto civile. Successivamente con l'avvento dell'imposta sui redditi e con l'estensione della giurisdizione da parte del *Conseil d'État*, la normativa tributaria ha intrapreso una propria autonomia, sia

²⁹² Decreto n. 84-184 del 14 marzo 1984, art. 1.

²⁹³ Come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 245, nt. 245, tra i numerosi studi compiuti sul tema si riportano *ex multis*: TROTABAS L., *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financier*, 1928, p. 25; COUZIAN M., *Propos désobligeants sur une «tarte à la creme»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p. 3; DURAND P., *Autonomie et contradiction du droit fiscal*, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1995, p. 322; SERLOOTEN P., *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)*, in *Revue Fiscal finance publiq*, 1986, p. 167; OLLEON L., *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2002, p. 355.

rispetto al diritto civile che dal diritto pubblico²⁹⁴. Controcorrente a tale indirizzo sembrerebbe evolversi la tematica della derivazione determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle società atteso che a riguardo si è assistito ad una perdita di autonomia della normativa fiscale a scapito di quella parte di ordinamento che concerne la disciplina contabile la quale, in particolar modo in Francia, ha assunto una propria classificazione, anche dal punto di vista scientifico-disciplinare, ossia il c.d. *Droit comptable*²⁹⁵.

Proseguendo l'analisi del diritto positivo specifico l'art. 38 *quater, annex III*, del CGI dispone che nel caso non vi fosse una specifica norma fiscale che consenta di «deviare» da quanto individuato facendo riferimento alle disposizioni del *plan comptable général* rileva fiscalmente quanto iscritto nel bilancio d'esercizio. Ciò è stato esplicitato anche nella seconda parte dell'art. 38 *quater, annex III* in cui è disposta la non applicazione del *plan comptable général* qualora un principio contabile sia contrastante con le prescrizioni del CGI. A riguardo si è più volte espresso il *Conseil d'État* che con diverse sentenze ha rafforzato la dipendenza tra i due settori dell'ordinamento²⁹⁶, adeguando la soluzione contabile a quella fiscale per ragioni di semplificazione e non da ultimo considerando la revisione che alcuni concetti hanno mostrato in altri settori dell'ordinamento²⁹⁷.

La normativa francese prevede l'utilizzo di un prospetto di raccordo tra disciplina contabile e disciplina fiscale che deve essere allegato al bilancio di esercizio. In tale documento denominato *tableau n. 2058* vanno registrate le

²⁹⁴ OLLEON L., *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, cit., p. 356, evidenzia come più che di autonomia in senso stretto è opportuno far riferimento ad un «realismo» del diritto tributario rispetto agli altri settori del diritto.

²⁹⁵ Cfr. sul punto, come segnalato da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 246, nt. 36, PASQUALINI F., *Vers un nouvelle relation droit-comptabilité*, Parigi, 2013, p. 7 e ss.

²⁹⁶ DAVID C., *The relationship between fiscal and commercial accounts in France*, in AA.VV., *Fiscal versus commercial profit accounting*, Amsterdam, a cura di DE BONT G., ESSERS P., e KEMMEREN E., 1996, p. 25.

²⁹⁷ Sul punto si veda in particolare la decisione del *Conseil d'État* del 27 giugno 1994 n. 121748 in *Revue Administrative* con commento di FOUQUET O., *Droit fiscal e droit comptable*, 1994, p. 373, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 246, nt. 38, «l'autore citato concorda con la sentenza del *Conseil d'État* che in materia di valutazione delle rimanenze di magazzino ha ritenuto di allineare la soluzione fiscale a quella contabile ai sensi dell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI, evidenziando come materie in cui lo sviluppo di altri settori dell'ordinamento, come quello contabile nel caso in esame, debba spingere il giudice a tenere in considerazione la maggiore specializzazione e il maggior grado di approfondimento operato da tale disciplina».

differenze tra quanto determinato in ossequio alla normativa fiscale rispetto quanto rappresentato in bilancio.

Va tenuto a mente in ogni caso che nel CGI non è rinvenibile una definizione generale di reddito imponibile²⁹⁸ ma indirettamente, analizzando alcune disposizioni si riescono a trarre i principi e postulati di riferimento la determinazione dell'imposta, alcuni dei quali discendono proprio dal collegamento tra risultato economico e quello fiscale.

Di primaria importanza, riguardo il tema oggetto del presente lavoro, è l'art. 34 il quale disciplina il trattamento dei redditi derivanti da attività industriali e commerciali che rappresenta, per l'appunto, quel provento realizzato da persone fisiche nell'esercizio di una professione commerciale, industriale o artigianale.

Le prescrizioni volte alla determinazione di codesta tipologia reddituale sono rinvenibili all'art. 38 del CGI e come già in parte anticipato, delineano la base di riferimento anche per la determinazione dell'imposta sulle società. È così disposto che il reddito imponibile è quello netto derivante dal risultato complessivo delle operazioni eseguite dall'impresa di qualsivoglia natura, incluse le cessioni degli elementi dell'attivo. Al novellato comma 2 dell'art. 38 è precisato che la base imponibile va determinata per differenza tra il valore dell'attivo netto al termine e all'inizio del periodo d'imposta, ridotto degli apporti e aumentato dei prelevamenti compiuti dai soci. È dunque evidente che la base imponibile francese è di «derivazione contabile» e secondo autorevole dottrina si era statuita all'art. 2 la c.d. «teoria del bilancio (*théorie du bilan*)» poiché si faceva riferimento, nella determinazione della base imponibile, all'insieme delle operazioni effettuate purché connesse ad un elemento di bilancio. Tale impianto normativo è stato superato per opera dell'art. 155, *annex II*, n. 1 del CGI in quanto ora il reddito netto (*benefic net*) non tiene più conto dei componenti reddituali non collegati all'attività d'impresa.

Anche riguardo al modello di dipendenza dalle scritture contabili francese va considerata la norma che impone la previa imputazione a bilancio dei componenti

²⁹⁸ L'assenza di una definizione espressa deriva sia da ragioni storiche, collegate alla presenza, in passato, di un sistema impositivo di tipo cedolare, sia dalla volontà, da sempre espressa dal legislatore, di delineare il reddito imponibile per categorie, collegate ai principi espressi all'interno del codice civile, si veda sul punto come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 247, nt. 39; GROSCLAUDE J. e MARCHESSOUT P., *Droit Fiscal Général*, Parigi, 2005, p. 61.

negativi. Come per la disciplina italiana, anche quella francese presuppone come condizione necessaria per la deducibilità dei componenti negativi la previa iscrizione in conto economico. Tuttavia, anche nella normativa francese non si tratta di un requisito che salvaguarda *in toto* la deducibilità fiscale in quanto, come più volte rammentato dalla giurisprudenza del *Conseil D'Etat*, l'iscrizione in bilancio di un costo non deve completare la fattispecie del c.d. *act anormal de gestion*. Per di più, per quanto riguarda le fattispecie degli ammortamenti e accantonamenti è pretesa una precisa descrizione all'interno della dichiarazione dei redditi; tuttavia, il mancato adempimento di tali informazioni aggiuntive non consegue l'indeducibilità bensì l'applicazione di sanzioni.

Le due sfere normative, quella contabile e quella fiscale, collimano anche riguardo all'accertamento dell'amministrazione finanziaria della base imponibile determinata e pubblicata nella dichiarazione dei redditi. Va a tal proposito evidenziato che la regolare tenuta delle scritture contabili da parte dell'amministrazione finanziaria costituisce una presunzione di veridicità della base imponibile. È dunque compito dell'amministrazione finanziaria provare la possibile inattendibilità del dato contabile e della determinazione del reddito imponibile, ignorando quanto dichiarato dal contribuente.

Inoltre, un altro elemento di collegamento tra disciplina fiscale e disciplina contabile si rinviene considerando la sindacabilità dell'amministrazione finanziaria sui criteri di valutazione contabili adottati dal redattore di bilancio nel qual caso da questi derivino effetti fiscali. Nello specifico ciò emerge qualora le regole ed i criteri presenti nel *plan comptable general* non siano adeguatamente stringenti e possano condurre a svariate interpretazioni da parte del redattore che conseguentemente provochino contestazioni ad opera dell'amministrazione finanziaria²⁹⁹. Al contrario vanno escluse da tale ipotesi, considerando insindacabile la condotta tenuta dal

²⁹⁹ Come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 249, nt. 43 «i casi che si sono prospettati hanno riguardato, in particolare la valutazione e la definizione dell'attivo patrimoniale. In talune ipotesi, l'amministrazione finanziaria ha contestato la deducibilità di componenti negativi di reddito basandosi sull'assunto che, dal punto di vista contabile, la fattispecie non fosse analiticamente disciplinata, I casi hanno riguardato, ad esempio, l'inclusione della 'taxe professionnelle' nel costo di produzione dei beni e la capitalizzazione dei costi derivanti dal pagamento di royalties. In queste ipotesi, anche per effetto della giurisprudenza del Conseil D'Etat, c'è stato uno specifico intervento all'interno del plan comptable general al fine di regolare compiutamente le due fattispecie».

redattore-contribuente, quelle in cui, a fronte di una normativa contabile che prescriva due o più possibilità di iscrizione, la scelta vada su quella fiscalmente meno gravosa.

Concludendo, va sottolineato che anche la normativa fiscale francese ha tenuto conto delle differenze dimensionali dei contribuenti sia per quanto riguarda il metodo di determinazione della base imponibile e i relativi adempimenti contabili, sia in riferimento al potere di sindacato e controllo dell'amministrazione finanziaria. Approfondendo ad un livello ulteriore, riguardo i criteri di determinazione dell'imposta societaria, i regimi previsti mutano in relazione al volume d'affari. Accanto al regime ordinario «*régime du réel normal*» vi è il regime semplificato «*régime du réel simplifié*» ed un ultimo regime applicabile dalle micro-imprese. Ovviamente il «*régime du réel normal*» offre maggiori garanzie in termini di determinazione analitica dell'imposta. Gli obblighi contabili relativi annoverano, oltre alla presentazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi, anche un insieme di prospetti analitici da presentare all'amministrazione finanziaria. I due regimi semplificati, conseguentemente, offrono minori garanzie poiché sono ridotti gli adempimenti contabili³⁰⁰. Come accennato anche in merito al potere di sindacato rispetto a quanto indicato in bilancio e nella dichiarazione si rilevano delle differenziazioni basate sulla variabile dimensionale. La legislazione francese per i piccoli contribuenti non prevede soltanto forme di determinazione induttiva-forfettaria ma tende a coinvolgere nel processo di determinazione soggetti esterni quali i centri di gestione aggregata (*centre de gestion agréés*). I centri di gestione aggregata sono stati costituiti nel 1974 e supportano l'amministrazione finanziaria nella determinazione analitica del reddito imponibile superando così l'impostazione precedente che tollerava determinazioni forfettarie e para - catastali per i soggetti di piccole-medie dimensioni. Come statuito all'art. 1639 *quater* lett. C) ed F) tali enti

³⁰⁰ Per una precisa descrizione Cfr. COUZIAN M. e DEBOISSY F., *Précis de fiscalité des entreprises*, Parigi, 2014, come p. 223, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 256, nt. 56. Gli autori evidenziano che i regimi fiscali non sono inderogabili poiché è consentita l'opzione per il regime ordinario.

I parametri quantitativi in tale situazione per i soggetti che producono beni fissano un volume di fatturato superiore a 783.000 euro, mentre per poter fruire del regime semplificato il fatturato deve essere compreso tra 82.200 euro e 783.000. Al di sotto degli 82.000 euro però esercitarsi l'opzione per il regime delle micro-imprese.

hanno l'obiettivo di recuperare base imponibile nel settore delle piccole e medie imprese mostrando una condotta di collaborazione con il contribuente e interessando anche le associazioni di categoria.

I centri di gestione aggregata verificano la veridicità e la coerenza della dichiarazione alle scritture contabili comunicando l'esito finale di tale controllo all'amministrazione finanziaria. I *centre de gestion agréés* unitamente alle associazioni di categoria hanno il compito di guidare e assistere le società iscritte cercando di evitare verifiche e contenziosi con l'amministrazione finanziaria. Nella normativa vigente l'adesione ad un centro di gestione allargata assicura una riduzione del termine di decadenza per l'accertamento (portato a 2 anni) e l'imposizione senza una maggiorazione del 25 per cento³⁰¹, che al contrario, è diretta a chi non aderisce a tale organo.

La disciplina in vigore tende dunque a disincentivare il regime ordinario di derivazione contabile per il quale il legislatore suppone una sottostima degli importi da parte del contribuente. Va in ogni caso rammentato che l'adesione al centro di gestione aggregata non implica una completa scissione dal dato contabile in quanto l'obiettivo rimane la determinazione del reddito effettivo da tassare in cooperazione con l'amministrazione finanziaria ed il contribuente. Nonostante l'introduzione dei centri di gestione aggregata fosse stata accolta con scetticismo (poiché si dubitava³⁰² della verifica effettiva di compatibilità e verosimiglianza dei dati dichiarati in collaborazione con l'amministrazione finanziaria) in studi più recenti³⁰³, invece, si è provata l'efficacia di questo organo quale strumento che consente di diminuire l'evasione fiscale. Nello specifico è emerso che i soggetti che aderiscono all'intermediazione dei centri di gestione dichiarano un reddito medio annuo di gran

³⁰¹ La maggiorazione del 25% è stata dichiarata conforme all'ordinamento costituzionale francese con la decisione del *Conseil Constitutionnel* n. 16 del 2010. In tale sentenza il giudice costituzionale d'oltralpe ha sottolineato che la maggiorazione del 25% limitata ai soggetti passivi non aderenti ai centri di gestione aggregata segue, nell'ambito di una riforma globale dell'imposizione reddituale in vigore al 2006, la soppressione dell'abbattimento del 20% dedicato (invece) ai soli soggetti aderenti.

³⁰² Cfr. LONGOBARDI E., *L'esperienza francese del forfait*, in AA.Vv., *Per un'imposta sul reddito normale*, a cura di LECCISOTTI M., Bologna, 1990, p. 184 nel quale viene citato uno studio del *Conseil des Impôts* del 1084 svolto in occasione dei 10 anni dall'introduzione dei centri di gestione aggregata.

³⁰³ Come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 259, nt. 60, cfr. sul punto: Direction Générale des Finances Publiques, *Les organismes agréés*, Présentation et bilan, 2008, in <http://www.impots.gouv.fr>.

lunga superiore a quello dei non aderenti ed inoltre, sono superiori le verifiche fiscali che si concludono senza alcuna contestazione per i primi.

Queste statistiche dimostrano l'opportunità dell'adesione ai centri di gestione aggregata, va a tal proposito evidenziato, inoltre, che ciò implica un confronto preventivo dei dati dichiarati (analisi di «coerenza e verosimiglianza») tra contribuente, il centro di gestione ed il funzionario dell'amministrazione finanziaria.

5. Il modello di derivazione dell'imposta societaria nel Regno Unito

Anche la disciplina vigente dell'imposta sul reddito delle società nel Regno Unito richiama, come primo punto di riferimento, la corrispondente normativa dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nell'ordinamento britannico, appartenendo ai sistemi di *common law*, assume notevole rilevanza la differenza tra *statute* e *law*. Nello specifico, il concetto di «legge» ammette varie caratterizzazioni a seconda della fonte e della forma. Per *statute* deve intendersi la legislazione in generale come, ad esempio, l'atto del Parlamento (*Act of Parliament*) da non confondersi dal concetto di *law*. In un ordinamento di questo tipo la legge è quella stabilita facendo riferimento al sistema del *case law* derivante dall'interpretazione giurisprudenziale (anche in presenza di una legge scritta)³⁰⁴. La differenza caratterizza anche l'interpretazione da dare alla novellata disciplina a partire dal *Finance Act* 1998, laddove viene statuito che la base di partenza per la determinazione del reddito societario da tassare è quella contabile, fermi restando altre variazioni previste dalla legge.

La normativa tributaria del Regno Unito è formata da una serie di *Tax and Corporation Act* che contengono i principi generali oggetto di indagine. Accanto a questi si colloca il *Finance Act* che rientra nella categoria degli *Statute* essendo un atto del parlamento. Anche all'interpretazione degli *statute law* si applica la regola del precedente e talvolta si rende necessario emanare una nuova legge per modificare l'interpretazione giurisprudenziale. Quest'ultimo aspetto denota che in

³⁰⁴ Cfr. sul punto DE FRANCHIS F., *Dizionario giuridico, Inglese-Italiano, Statute law*, Milano, 1984, p. 139.

un sistema di questo tipo rimane inalterata in ogni caso la supremazia del Parlamento che sempre può analizzare e indirizzare il ruolo della giurisprudenza.

La norma di riferimento per la determinazione dell'imposta è l'art. 25 dell'*Income Tax (Trading and Other Income) Act*. La base imponibile va determinata apportando variazioni fiscali al risultato d'esercizio – ottenuto facendo riferimento ai principi contabili nazionali – previste dalla legge (*required or authorised by law*)³⁰⁵. Nella stessa direzione dispone anche il *Corporation Tax Act 2009, section 46*.

Il principio vigente di determinazione caratterizza l'esito di un percorso di evoluzione della disciplina fiscale tributaria che, anche grazie alla spinta di diverse pronunce della giurisprudenza, ha consentito la codificazione della norma nel *Finance Act 1998*.

Per quanto riguarda il tema trattato nel presente lavoro si rileva che l'ordinamento giuridico del Regno Unito appare essere quello, tra i diversi ordinamenti europei, caratterizzato dal minor collegamento tra la determinazione contabile e quella fiscale. Ciò si spiega in parte considerando che, a differenza di Stati come Francia, Germania o Italia, in tale ordinamento si è sviluppata per prima la determinazione fiscale delle società e delle persone fisiche rispetto alla determinazione contabile³⁰⁶. A tal proposito, analizzando sommariamente l'evoluzione storica del tema indagato si può constatare che, alla luce dell'aggiornamento recente della normativa contabile, tale problematica è in parte superata. È, infatti, evidente che le direttive comunitarie sul bilancio e le regolamentazioni sui principi IAS/IFRS hanno condotto ad una armonizzazione tra i paesi oggetto di analisi. Considerando, inoltre, che nel Regno Unito trattandosi di un ordinamento di *common law* maggior rilievo assumono le pronunce della giurisprudenza che comunque ha spesso effettuato ampi riferimenti ai principi comunemente applicabili al diritto commerciale. In ogni caso lo studio della giurisprudenza sulla determinazione del reddito imponibile non è affatto di

³⁰⁵ «*The profits of a trade must be calculated in accordance with generally accepted accounting practice, subject to any adjustment required or authorised by law in calculating profits for income tax purposes*». Articolo modificato con il *Finance Acts 1998, 2002 e 2004*.

³⁰⁶ Come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 260 nt. 62 la problematica storica è ben ricostruita in BERHARTINGER E., *The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France, and the UK*, in *The International Journal of Accounting*, 1999, p. 107.

semplice interpretazione sistematica in quanto, se da una parte vi sono sentenze che richiamano le scritture contabili per determinare la base imponibile, dall'altra se ne ritrovano diverse che divergono da tale impostazione arrivando a conferire alla disciplina fiscale una totale autonomia. Per analizzare l'analisi del rapporto tra determinazione contabile e determinazione fiscale è opportuno considerare separatamente l'orientamento giurisprudenziale *ante* e *post* l'approvazione del *finance act* del 1998.

Da un'analisi del primo periodo è interessante rilevare che, sebbene non vi fosse una norma specifica all'interno degli *statutes*, già la giurisprudenza rimandava alla materia contabile seppur con le dovute differenziazioni. Al contrario soffermandosi su un'analisi della disciplina *post finance act* emerge che, nonostante di esplicite disposizioni all'interno degli *statutes* la giurisprudenza assume ancora un ruolo di rilievo, in particolare in un ordinamento giuridico di *common law*.

Nel periodo precedente al 1998 si distinguono due indirizzi giurisprudenziali che assegnano una difforme rilevanza alle scritture contabili. In base al primo orientamento³⁰⁷ il redattore deve per prima cosa considerare le scritture contabili dei componenti; successivamente è poi opportuno verificare la presenza di una norma fiscale che regoli diversamente la fattispecie. A tal riguardo è importante ricordare che il sistema giuridico anglosassone è basato sul precedente giurisprudenziale, per tale ragione opportuno considerare sia le norme rinvenibili nei *Tax Acts* che nei principi elaborati dalla giurisprudenza in materia tributaria³⁰⁸.

Contrariamente, il secondo orientamento impone al giudice di considerare i fatti in via preliminare dal punto di vista fiscale, senza richiamare detta la disciplina.

³⁰⁷ Come segnalato da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 262 nt. 65, tale orientamento è riscontrabile nelle sentenze: 1) *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones -Inspector of Tax-* (Court of appeal -Civil Division-, 3 novembre 1971, in Banca dati LexisNexis); 2) *Gallagher v. Jones -Inspector of Taxes-* (Court of appeal -Civil Division- 30 giugno 1994, in Banca dati LexisNexis).

³⁰⁸ TILEY J. E LOUTZENHISER G., *Revenue Law*, Londra, 2012, p. 369, come riferito da GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 263, nt. 68.

Soltanto in un momento seguente ed in mancanza di riferimenti fiscali si possono richiamare le indicazioni dei principi contabili³⁰⁹. La decisione finale spetta in ogni caso al giudice, senza un richiamo esplicito della disciplina contabile.

L'approccio prevalente utilizzato dal gran parte della giurisprudenza è di facile identificazione sistematica. Il giudice per giungere alla decisione può considerare determinazioni reddituali utilizzate dal contribuente per adempiere ad altri obblighi come la predisposizione del bilancio d'esercizio. Questa valutazione deve prendere in considerazione anche i principi generalmente condivisi dalla giurisprudenza tributaria come ad esempio il principio di realizzazione delle utili e delle perdite spesso richiamato nelle motivazioni delle sentenze.

Da un'analisi di rilevanti sentenze³¹⁰ che hanno affrontato tale problematica è emerso dunque che un totale affidamento ai principi contabili avrebbe conseguito una completa rinuncia al compito interpretativo del giudice, aspetto questo di particolare preminenza in un ordinamento di *common law*. Le grandezze e quantificazioni di derivazione contabile vengono perciò considerate come situazioni di fatto a disposizione del giudice il quale, mediante un'analisi delle varie fattispecie disciplinate dai principi contabili e qualora non vi siano norme del *Tax Act* che dispongano diversamente, rende l'interpretazione «efficace» anche per quanto concerne il profilo fiscale³¹¹. Secondo la prassi giurisprudenziale, il giudice ha il dovere di accertare la correttezza del principio di contabilità generalmente accettato nell'ambito della disciplina tributaria e non soltanto all'interno del sistema contabile.

Va in ogni caso evidenziato che, negli ultimi anni la determinazione del reddito imponibile per l'imposta societaria, ha percorso un lento e progressivo processo di evoluzione accostando in maniera notevole la determinazione contabile rispetto a quella fiscale, sia per quanto concerne l'aspetto normativo che per quanto attiene

³⁰⁹ Nel Regno Unito i principi contabili venivano denominati *Statement of Standard Accounting Practice* (SSAPs), ora identificati come *Financial Reporting Standards* (FRSs), emanati dall'Accounting Standard Board (ASB)

³¹⁰ Per un'analisi dettagliata delle principali sentenze Cfr. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., pp. 260-270

³¹¹ MACDONALD G., *Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones*, in *British Tax Review*, 1995, p. 497

all'orientamento giurisprudenziale. Anche considerando giurisprudenza meno recente emerge che l'orientamento seguito nella determinazione del reddito da sottoporre a tassazione fosse quello di assumere quale punto di partenza le regole ordinarie della pratica commerciale³¹², in accordo con i principi dell'ordinamento giuridico e apportando le variazioni previste dai *tax acts*. È opportuno a tal proposito rilevare che, a seguito dell'evoluzione all'interno della disciplina commerciale (vd. *Companies act* del 1985), la giurisprudenza ha riconosciuto i principi contabili SSAP (poi FRS) quale manifestazione della miglior pratica commerciale. Al reddito contabile viene dunque attribuito un valore maggiormente tecnico e non «ordinario» come aveva inteso la giurisprudenza negli anni precedenti. Il *Finance act* del 1998 ha chiarito che il reddito imponibile è quello individuato dalla pratica contabile generalmente accettata a meno che non vi sia una specifica norma di legge o giurisdizionale in senso contrario.

L'esplicito riferimento ai principi contabili nazionali (*generally accepted accounting practise, GAAP*) si è avuto solo con il *finance act* del 2002. I GAAP devono fornire una rappresentazione veritiera e corretta del risultato d'esercizio.

A partire dal 1998 è evidente la volontà del legislatore di consolidare il rapporto tra risultato contabile e base imponibile. Ciò assume rilievo considerando che, come evidenziato dall'*Explanatory notes*³¹³ e dall'utilizzo nel *Finance act* del 1998 (e nei successivi) del termine *law* al posto di *statute*, la determinazione del reddito imponibile dipende, oltre che dagli aggiustamenti previsti dagli annuali *Finance act*, anche dalle interpretazioni giurisprudenziali in ordine all'applicazione dei principi contabili nazionali ed internazionali. Il giudice può infatti intervenire a riguardo qualora ritenga che la rappresentazione contabile dei fatti non sia delineata correttamente dal punto di vista fiscale o nel caso in cui riguardo ad una problematica emergano diversi e alternativi metodi di contabilizzazione.

Nell'*Explanatory notes* del Finance Act 1998 si precisa che anche in seguito alla modifica di detto provvedimento il calcolo della base imponibile non cambia

³¹² vd. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 266.

³¹³ Si tratta degli atti di accompagnamento alle modifiche normative; assolvono alla stessa funzione delle relazioni illustrative ai decreti nell'ordinamento italiano.

radicalmente, rendendo evidente la diffusa utilizzazione da parte della giurisprudenza dei principi contabili.

6. La Direttiva 2013/34/UE negli ordinamenti tributari di Francia, Germania e Regno Unito. Prospettive *de iure condendo* per l'ordinamento italiano

L'ultimo aspetto che si intende approfondire è quello di un'analisi comparatistica dell'impatto della Direttiva 2013/34/UE sulla determinazione del reddito imponibile dell'imposta societaria. Sicuramente dall'analisi operata sin qui emerge un processo di confluenza delle soluzioni adottate dai legislatori tributari verso l'affidamento alla determinazione contabile. Tale tendenza è suggerita sia da ragioni teoriche che da ragioni pratiche di semplificazione, sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria.

È proprio la prospettiva della semplificazione che consente una connessione tra il principio di derivazione e il recepimento della Direttiva 2013/34/UE negli ordinamenti giuridici trattati sin qui³¹⁴.

Come già approfondito nel secondo capitolo del presente lavoro, uno degli obiettivi della direttiva in parola è quello della semplificazione contabile per i soggetti di piccole dimensioni. Si voleva infatti prevedere un diverso *set* di regole in base alle dimensioni del soggetto. Va a tal proposito rammentato che tale ambizione è condizionata dalla scelta facoltativa dello stato membro e che può anche non optare, recependo la direttiva, per prevedere un regime differenziato per le piccole-medie imprese. Su questo aspetto si sono mosse critiche³¹⁵ rivolte al legislatore comunitario che, lasciando spazio a svariate opzioni agli stati membri riguardo a diversi aspetti, ha reso difficile una reale armonizzazione contabile. Va tuttavia

³¹⁴ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nella determinazione dell'imposta delle società: profili comparati*, in *LUISS Law Review*, n. 1, 2018, p. 180-197.

³¹⁵ In senso critico Cfr. *ex multis*, come riferito da ³¹⁵ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nella determinazione dell'imposta delle società: profili comparati*, cit., p. 188, nt.12; STRAMPELLI G. e PASSADOR L., *The unfinished harmonization of the accounting law in EU*, in AA.Vv., *Corporate Tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M., cit., p. 13, secondo gli autori, una completa armonizzazione è avvenuta per ciò che attiene la disciplina del bilancio consolidato.

rilevato che nel recepimento della Direttiva è emersa una costante delineata dall'introduzione di un regime *ad hoc* rivolto alle micro-imprese³¹⁶.

Alla luce di queste considerazioni è sensato verificare, in una prospettiva comparata, come i diversi ordinamenti giuridici trattati abbiano disciplinato, ed eventualmente differenziato, la determinazione della base imponibile per le imprese di minori dimensioni.

Va in ogni caso premesso che, a livello generale l'impatto, della Direttiva 34/2013/UE per quanto riguarda gli ordinamenti francese e tedesco è stato molto limitato³¹⁷. Ciò si spiega considerando che in entrambe le legislazioni e gli associati principi contabili avevano già in precedenza recepito alcuni dei principi fondamentali della direttiva in parola (come ad esempio il principio di prevalenza della sostanza sulla forma). Lo stesso può si può affermare in parte per quanto riguarda l'ordinamento giuridico del Regno Unito ha attuato una semplificazione delle norme per la redazione del bilancio delle piccole e medie imprese, mentre per le medio-grandi imprese gli effetti sono stati contenuti in quanto diversi dei principi della Direttiva era già presenti negli *UK GAAP*³¹⁸.

Per quanto riguarda l'impatto della Direttiva nel rapporto tra principio di derivazione e variabile dimensionale si è ben approfondito (al par. 4) che la normativa fiscale francese ha tenuto conto delle differenze dimensionali sia per quanto concerne i metodi di determinazione del tributo, sia per ciò che attiene i controlli dell'Amministrazione finanziaria e il sistema in vigore è risultato essere efficiente e ben organizzato.

Nel Regno Unito con il *Finance Act 2013, Section 17-18* si è riorganizzato il sistema di determinazione del reddito d'esercizio (e di conseguenza fiscale) delle piccole e medie imprese. Per tali soggetti si è creato un sistema di determinazione dell'imposta «semplificato» basato sul principio di «cassa» – con un obbligatorio e

³¹⁶ VENUTI M., *I principi ispiratori della nuova disciplina dei bilanci societari*, in *Giur. Comm.*, 2017, n. 1, p. 194.

³¹⁷ Per l'ordinamento tributario francese, cfr. JAUNE R., *Accounting and Taxation: France*, in AA.VV., *Corporate Tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M., cit., p. 110.

³¹⁸ Gli UK GAAP sono espressamente distinti tra quelli dedicati alle piccole e medie imprese e quelli relativi alle medio-grandi imprese o a quelle quotate in mercati regolamentati.

preventivo confronto con l'amministrazione finanziaria – a differenza degli altri contribuenti passivi della *Corporation Tax*.

Si evince dunque che, nella prospettiva di semplificazione delineata dalla Direttiva, alcuni ordinamenti, come quelli analizzati francese e del Regno Unito, pur ammettendo la derivazione contabile come regola generale all'interno della normativa positiva, hanno elaborato mezzi alternativi e semplificati per i soggetti di minori dimensioni, già nella fase di determinazione dell'imponibile.

Per quanto attiene l'ordinamento italiano, anche se già ampiamente analizzato il recepimento della predetta direttiva nel secondo capitolo, merita operare alcune brevi e sintetiche considerazioni riguardo la suddivisione dei soggetti passivi basata sulla variabile dimensionale. Per effetto della Direttiva 2013/34 UE l'art. 83 del TUIR identifica una tripartizione dei soggetti passivi del tributo societario. Da una parte ci sono i soggetti passivi IRES che applicano i principi IAS/IFRS, dall'altra vi sono i soggetti passivi IRES a cui si applicano le regole civilistiche e i principi contabili nazionali OIC. Il gruppo che fa riferimento alle disposizioni civilistiche ed ai principi contabili nazionali può essere suddiviso tra i soggetti di minori dimensioni, nello specifico le cd. «micro-imprese» e tutti gli altri contribuenti che comprendono le piccole e le medio grandi imprese. Per quest'ultimo raggruppamento vige il principio di derivazione rafforzata per il quale è previsto che, in deroga alle regole individuate dal TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, rilevano fiscalmente così come previsti dai principi contabili. Tale principio come già scritto non è applicabile alle micro-imprese.

Per la determinazione del reddito imponibile emerge dunque una «neutralità» dal punto di vista procedurale in quanto tutti i soggetti passivi IRES individuano come base di partenza dell'imponibile il risultato economico di bilancio, tuttavia rilevano evidenti differenze dal punto di vista sostanziale. Com'è stato ampiamente rilevato, sia in questo paragrafo che nei precedenti capitoli, la determinazione del reddito d'impresa è in funzione dei principi contabili adottati, IAS/IFRS oppure OIC, delle dimensioni dell'impresa e della natura giuridica. In ogni caso, seppur con regole differenti, per tutti i soggetti passivi IRES si ritiene che il dato contabile rappresenti una garanzia di affidabilità su cui incentrare la tassazione della società,

sia questa piccola, media o grande. Come già ampiamente dibattuto si tratta di una conclusione agevolmente confutabile in quanto è assai noto che il livello di *compliance* dell'impresa è proporzionale alla variabile dimensionale. In passato, tale differenziazione era operata in sede di accertamento per il quale la normativa tributaria italiana ha previsto l'utilizzo di strumenti presuntivi ed induttivi di determinazione dell'imponibile per i soggetti di piccole dimensioni, con risultati talvolta non soddisfacenti (come gli studi di settore, cfr. cap. I).

Come osservato da autorevole dottrina³¹⁹, per quanto riguarda le imprese medio-piccole, la determinazione della base imponibile e la seguente (probabile) fase di accertamento, ha perso coerenza e logica in quanto l'esistenza e la quantificazione del reddito sono stabiliti *ex post*, attraverso una articolata e dispendiosa procedura che talvolta può condurre ad uno «scollamento» tra la disciplina sostanziale di determinazione del tributo e quella procedimentale di accertamento dello stesso.

Si è rilevato, inoltre, da parte della dottrina più recente che il recepimento della Direttiva 2013/34/UE, e ancora prima l'attuazione della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014³²⁰, dovevano essere un'occasione per rivedere il metodo di determinazione del reddito imponibile per i soggetti passivi IRES medio-piccoli e per poter introdurre strumenti di *compliance ex ante* in accordo con l'Agenzia delle Entrate, individuando così strumenti di confronto preventivo, in modo analogo a quanto previsto negli ordinamenti giuridici che sono stati qui presentati. Eppure, l'attuazione delle Legge delega n. 23/2014 ha elaborato nuovi istituti quali, ad esempio, l'adempimento collaborativo, gli accordi preventivi per le imprese internazionali, l'interpello all'amministrazione finanziaria relativo a nuovi investimenti che, se considerati per quanto concerne l'aspetto e obiettivo e soggettivo, appaiono come delle forme di interlocuzione avanzata soltanto tra l'Agenzia delle Entrate e la grande impresa³²¹. Al contrario, la parte della Legge

³¹⁹ GIOVANNINI A., *Il Re fisco è nudo*, Bologna, 2016 p. 180

³²⁰ si è tratta di una delega al governo per una Riforma del sistema tributario volta principalmente al contrasto all'evasione fiscale ed alla semplificazione.

³²¹ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nella determinazione dell'imposta delle società: profili comparati*, cit., p. 196

delega destinata «ad introdurre delle disposizioni per ampliare e revisionare il sistema di tutoraggio...al fine di garantire una migliore assistenza, in particolare a quelli di minore dimensione»³²², non è stata minimamente attuata.

Un leggero segnale volto alla differenziazione dell'attendibilità delle scritture contabili in funzione della variabile dimensionale può essere colto nella sostituzione degli studi di settore con gli indici sintetici di affidabilità fiscale introdotti dal D.l. n. 193 del 22 ottobre 2016³²³ poi riformulati con il seguente D.L. n. 50 del 24 aprile 2017³²⁴.

Secondo i propositi del legislatore, i futuri indici sintetici di affidabilità, non dovrebbero essere meri indici statistici per quantificare il reddito imponibile in via induttivo-presuntiva, bensì degli strumenti volti all'individuazione di un livello di affidabilità fiscale di una data impresa, a cui associare un proprio regime premiale, collocandosi in tal modo nell'ambito della cd. *tax compliance*. Tuttavia, va rammentato che ad oggi si tratta di strumenti rispetto ai quali non è stata ancora prevista la completa operatività. Con un recente provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate³²⁵ sono stati introdotti ed approvati i primi settanta indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), applicabili già dal periodo d'imposta 2017. Per la restante parte, circa ottanta indici, l'attuazione dovrebbe avvenire a partire dal 2019 per il periodo d'imposta 2018³²⁶.

³²² Art. 6 Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014.

³²³ Art. 7-bis del Decreto Legge n. 193, del 22 ottobre 2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 del 1 dicembre 2016.

³²⁴ Art. 9-bis del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, convertito con modificazione dalla Legge n. 96 del 21 giugno 2017.

³²⁵ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 settembre 2017

³²⁶ MOBILI M., e PARENTE G., *Manovra, abolizione rinviata per gli studi di settore*, in *Il Sole-24 Ore*, 07/12/2017.

CONCLUSIONI

Partendo da un'analisi storica, il presente lavoro ha dapprima analizzato come si è sviluppata nell'ordinamento nazionale la modalità di tassazione dei redditi societari in capo ai soggetti obbligati alla redazione del bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del Codice Civile.

In seguito, si sono approfondite, nel corso del primo capitolo, le varie problematiche che sono emerse in ordine alla determinazione della base imponibile dal 1877 –anno di entrata in vigore del Testo unico delle leggi d'imposta sui redditi di ricchezza mobile – al contesto normativo attuale.

In particolare, si è rilevato dettagliatamente come, dal punto di vista sostanziale, il legislatore tributario nazionale abbia sempre fatto ricorso a istituti e nozioni che provengono da altri settori scientifici, quali il diritto civile e l'economia aziendale.

Si sono evidenziati così i punti di forza ed i limiti, in parte superati nel corso degli anni, del regime impositivo previsto per le società nel nostro ordinamento. Inoltre, un adeguato spazio è stato riservato all'evoluzione del rapporto diretto tra disciplina sostanziale e disciplina procedimentale ai fini della determinazione del tributo societario, mettendo in luce come la seconda si riveli sovente comune – ma anche sommaria – per l'individuazione dell'imponibile dei contribuenti medio-piccoli.

Nel secondo capitolo, dedicato ad un'analisi di diritto positivo, ci si è occupati della cd. derivazione rafforzata dell'imponibile IRES introdotta per i soggetti *OIC-adopter* con il D.l. 244/2016. Prima di entrare nel dettaglio si sono indagate le varie fondate e verificate *rationes* che hanno spinto il legislatore tributario a servirsi della grandezza determinata (ovvero il risultato di conto economico) in ossequio alle norme del Codice civile e dei principi contabili.

Verificato che le regole contabili costituiscono il presupposto iniziale e affidabile per la determinazione del reddito imponibile IRES e considerato che la previsione del principio di derivazione rafforzata per i soggetti *OIC-adopter* rappresenta la norma di coordinamento fiscale alle nuove regole e principi contabili

previste della riforma contabile del 2015 – in recepimento alla direttiva europea –, si è operata un’analisi delle novità introdotte dalla predetta riforma contabile, prima di affrontare nel dettaglio i risvolti fiscali del principio di derivazione rafforzata.

Infatti, con riguardo all’estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti OIC-*adopter* è stata determinante la riforma del bilancio considerato che il sistema di redazione era precedentemente fondato su criteri di qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale. A seguito della riforma della disciplina del bilancio introdotta dal D.lgs. 139/2015 – in attuazione della Direttiva 2013/34/UE – il legislatore ha espressamente inserito tra i principi di redazione del bilancio quello della rilevanza e quello della prevalenza della sostanza sulla forma.

Il D.L. 244/2016 (c.d. «Decreto Milleproroghe») ha esteso dunque il «principio di derivazione rafforzata» anche ai soggetti OIC-*adopter*, con conseguente piena rilevanza fiscale di qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali del bilancio redatto secondo i nuovi principi contabili.

L’introduzione del principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC-*adopter* ha portato al superamento delle discrasie, ai fini della determinazione del reddito, tra le qualificazioni giuridico-formali «presunte» dalle norme del TUIR che presiedono alla determinazione del reddito di impresa e le qualificazioni economico-sostanziali contabili.

Indubbiamente, a ragione di chi scrive, la scelta del legislatore nazionale va accolta con favore dal momento che comporta minori costi amministrativi-contabili per effetto dell’attenuazione del doppio binario civile-fiscale garantendo maggiori certezze ai contribuenti e al contempo riducendo adempimenti e oneri amministrativi che ne sorgerebbero altrimenti.

Invero, se pur le norme del TUIR che disciplinano detta materia siano formalmente in vigore, sono state espressamente derogate in favore dei suddetti criteri contabili per i soggetti OIC-*adopter*. Ciò è avvenuto in ragione del fatto che, qualora si fosse mantenuto l’impianto originario, va da sé che questi avrebbe, infatti, comportato un aggravio operativo derivante dalla gestione di un doppio binario civilistico-fiscale in ossequio alle numerose novità introdotte dalla riforma contabile.

In assenza di un successivo e logico adeguamento della disciplina tributaria alle significative modifiche occorse in ambito civilistico l'ordinamento avrebbe palesato incoerenza e non organicità: gli standard nazionali di redazione (dal punto di vista contabile) sono stati avvicinati agli IAS/IFRS, mentre ai fini fiscali, senza l'estensione del principio in parola, il trattamento riservato alla medesima fattispecie, regolata contabilmente allo stesso modo per i soggetti IAS e per i soggetti non IAS, sarebbe stato diverso. Il legislatore ha così evitato un assetto impositivo poco sostenibile e poco credibile. Si sarebbero, inoltre, diversamente manifestate situazioni, in cui, a fronte di un medesimo trattamento contabile, avrebbero operato «discriminazioni» tra soggetti IAS e non IAS poiché diversi sarebbero stati i regimi fiscali.

La normazione è, in tal modo, intervenuta prevedendo regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo di fatto, tranne che per alcune eccezioni, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste nel sistema del TUIR per i soggetti *IAS-adopter*.

È, quest'ultimo, un aspetto da evidenziare poiché è stata in tal modo uniformata ed in un certo senso «armonizzata» internamente la modalità di tassazione dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali con i soggetti *OIC-adopter*.

Alla luce degli elementi trattati e della portata del principio di derivazione rafforzata introdotto per i soggetti *OIC-adopter*, va rilevato in conclusione che permangono alcuni dubbi e criticità operative. A tal proposito, il principio trattato rappresenta una importante novità per la dichiarazione dei redditi 2018 essendo il primo anno di completa attuazione. Se per la dichiarazione dei redditi 2017 eventuali comportamenti non conformi erano tutelati dalla clausola di salvaguardia prevista dal decreto attuativo 3 agosto 2017, solo dalla dichiarazione del 2018 le nuove regole diventano applicabili in via inderogabile.

Conclusa la trattazione si rileva che in seguito all'introduzione del principio di derivazione rafforzata resta ferma, nell'ordinamento italiano, la sostanziale identità nel profilo «procedurale» della determinazione del reddito d'impresa che tutt'ora si snoda attraverso i seguenti passaggi: quantificazione del risultato d'esercizio sulla

base delle regole dettate dal Codice Civile e/o dai principi contabili; analisi di quali fatti e quali valutazioni trovano nella norma tributaria una specifica regolamentazione (fatti salvi, nel caso di derivazione rafforzata, i criteri di classificazione, imputazione temporale e qualificazione in bilancio, e nei limiti operativi che si sono trattati); verifica dell'esistenza o meno di una coincidenza tra la valutazione operata ai fini civilistici e quella richiesta dalla normativa tributaria e, nel caso in cui tale coincidenza non vi sia, rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del risultato di esercizio, apportando ad esso le variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito imponibile richieste dalla normativa tributaria (altrettanto non accade *tout court*, come approfondito, sotto il profilo «sostanziale».

Sotto tale profilo si rileva, infatti, sia pure in termini molto attenuati, una «non completa» neutralità tra i soggetti IAS e i soggetti «non IAS» che applicano la derivazione rafforzata considerato la non piena identità di contenuto tra i principi contabili internazionali e nazionali. Circoscrivendo, inoltre, l'indagine ai soggetti *OIC-adopter* emerge un'ulteriore differenza sostanziale atteso che si rileva una «non neutralità» – che, a ragione di chi scrive, andrebbe cassata – tra le imprese assoggettate al principio di derivazione rafforzata e quelle soggette al principio di derivazione semplice (le micro-imprese). In prospettiva, dunque, si renderebbe necessario l'estensione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese mantenendo ferma, tuttavia, per i soggetti meno «attrezzati», l'esclusione delle regole contabili più complesse quali il costo ammortizzato e l'attualizzazione.

In riferimento all'ultimo capitolo, relativo alla comparazione delle discipline straniere, appare chiara la convergenza dei diversi modelli presentati verso l'utilizzo del dato contabile per determinare il reddito imponibile dell'imposta societaria. Tale scelta è suggerita da due ordini di motivi: il primo, da ragioni teoriche – connesse alla preferenza verso un sistema di determinazione del reddito imponibile «agganciato» a quello contabile –; il secondo, da ragioni di semplificazione della determinazione dell'imposta sia per il soggetto passivo, sia per l'amministrazione finanziaria.

Anche in presenza di una dicotomia tra il modello della completa autonomia e quello della derivazione, quest'ultimo è diventato quello prevalente negli ordinamenti europei principali. Inoltre, si è rilevato che, nonostante vi sia la comune

tendenza a delineare un modello di derivazione e sebbene i principi siano tendenzialmente molto simili, talvolta i risultati a cui si approda non sempre coincidono. Tale circostanza è verificata nell'ordinamento tributario del Regno Unito, nel quale pur sussistendo una norma che impone la derivazione del reddito imponibile dal risultato determinato in base ai principi contabili, la giurisprudenza esercita un ruolo assai rilevante nella determinazione dell'imponibile.

Nella menzionata prospettiva di semplificazione è emerso che alcuni ordinamenti come quello francese e del Regno Unito, pur prevedendo la dipendenza contabile come principio generale all'interno della normativa positiva, hanno introdotto strumenti «alternativi» e semplificati per i soggetti di minori dimensioni già nella fase di determinazione dell'imposta, senza quindi rinviare – come accade nel modello italiano – alla fase dell'accertamento del tributo. A riguardo, si è ben osservato che il grado di attendibilità delle informazioni del bilancio d'esercizio diminuisce mano a mano che si riduce la dimensione del soggetto.

BIBLIOGRAFIA

- ABAGNALE A. E SANTACROCE B., *Il bitcoin è «moneta», i trasferimenti sono esenti da Iva*, in *Il Sole-24 Ore*, 13/05/2018;
- ALBANO G. E VERGATI A., *Fisco e bilanci al sicuro con la salvaguardia*, in *Il Sole-24 Ore*, 01/09/2017, p. 15;
- ALBANO G. E VERGATI A., *Leasing ancora legato alla forma*, in *Il sole-24 ore*, 01/09/2017;
- ALBANO G. E VERGATI A., *Non rettificabile la base imponibile 2016*, in *Il Sole-24 Ore, I focus*, 26, 04/10/2017;
- ALBANO G., *Oic, niente rettifiche all'imponibile 2016*, *Il Sole-24 Ore*, 5/08/2017;
- ALBANO G., *Presiti infragruppo, interessi rilevanti*, in *Il Sole-24 Ore*, 08/03/2018;
- ANDREANI G, e TUBELLI A., *L'impatto fiscale della declinazione del principio di rappresentazione sostanziale*, in *Il Fisco*, 2017, n. 31;
- ANDREANI G. e TUBELLI A., *L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà*, in *Il Fisco*, 2017;
- ANDREANI G., *La prevalenza della sostanza sulla forma tra Codice e Oic*, in *Il sole-24 ore*, 23/08/2017;
- ANDREANI G., TUBELLI A., *L'impatto fiscale della declinazione del principio di rappresentazione sostanziale*, in *Il Fisco*, 2017;
- ANGELICI C., *Principi di redazione del bilancio*, in *La nuova disciplina dei bilanci delle società*, a cura di BUSSOLETTI M., Torino, 1993;
- ARDIZZONE G., *Doppia imposizione interna*, Torino, 1990;
- ARTINA R., *Le micro-imprese e gli obblighi informativi in tema di bilancio*, *Bilancio e reddito d'impresa*, 12, 2015;
- BARASSI M., *A Comparative perspective*, in GRANDINETTI M., (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: A comparative Approach*, Alphen aan den Rijn, 2016.
- BARASSI M., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in V. UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale*, Roma, 2005;
- BARASSI M., *La circolazione dei modelli tributari e la comparazione*, in AA.Vv., *Principi di diritto tributario e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, 2016;
- BAVA F. e DEVALLE A., *Per i fatti successivi al 31 dicembre basta aggiornare le stime di valore*, in *Il quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22/03/2018;
- BAVA F. e DEVALLE A., *Svalutazione delle rimanenze valutate a costo specifico, deducibilità incerta*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 26/03/2014;
- BEGHETTO A., *La nuova disciplina giuridica del bilancio di esercizio dopo l'approvazione del d.lgs. 18 agosto 2015*, n. 139, in 'Studium Iuris', 2016;
- BEGHIN M., *Diritto Tributario*, Torino, 2015;
- BERHARTINGER E., *The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France, and the UK*, in *The International Journal of Accounting*, 1999;
- BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, 1969;

- BERLIRI L., *L'imposta di ricchezza mobile: incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949;
- BIANCHI S., BRIOLINI E. e GERARDI G., *Prevalenza della sostanza sulla forma alla luce del nuovo OIC 11, Amministrazione e Finanza*, n. 4/2018;
- BIANCHI S., e BALLARIN F., *La riforma contabile della direttiva 2013/14: principali impatti sul bilancio d'esercizio e consolidato 2016*, in *Il Commercialista Veneto*, n. 229, 2016;
- BOCCHINI C., *Diritto della contabilità delle imprese. 2. Bilancio d'esercizio*, Torino, 2016;
- BOCCHINI E., *Diritto della contabilità delle imprese, Bilancio d'esercizio*, Torino, 2010, Vol. 1;
- BONO M. e SPAGNOL E., *Riflessi Fiscali del D.Lgs. 139/2015*, in *scheda di aggiornamento Eutekne.info*, n. 4, 2016;
- BORIA P., *Gli studi di settore: natura giuridica e funzione sistematica*, in Aa.Vv., *Studi di settore e tutela giuridica*, a cura di BORIA P., Milano, 2010;
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2010;
- BORIA P., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Aa.Vv., *Il Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI A., Roma, 2003;
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002;
- BRUNI G., *I principi contabili. Fondamenti e percorsi evolutivi*, in *Riv. Dott. Comm.*, n. 1/2004;
- BURN L., e KREVER R., *Taxation of Income from Business ad Investment*, in Aa.Vv., *Tax Law Design and Drafting*, a cura di THURONYI V., Vol. II, The Hague-Boston, 1998;
- CAMPRA M., *Quadro concettuale dell'informativa finanziaria*, in *IAS/IFRS. Manuale*, a cura di DEZZANI F., BIANCONE P., BUSSO D., Milano, 2014;
- CANCELLIERE F. e TARDINI A., *Per il Fisco il 'bitcoin' vale come una valuta estera*, in *Il Sole-24 Ore*, 22/04/2018;
- CAPACCIOLI S., *Se la derivazione rafforzata esclude la rilevanza dei Bitcoin*, in *Il Sole-24 Ore*, 28/05/2018;
- CARATOZZOLO M., *Il bilancio d'esercizio*, Milano, 2006;
- CARUCCI G. e ZANARDI B., *Nel bilancio redatto secondo i nuovi Oic derivazione rafforzata con eccezioni*, *Quotidiano del Fisco*, in *Il Sole-24 ore*, 18/08/2017;
- CEPPELLINI P., *Derivazione ad hoc per «Oic adopter»*, in *Edicola Fisco – Telefisco 2018*, 20/02/2018;
- CERIANI V., *L'interrelazione tra il bilancio ed il reddito di impresa: profili comparati e comunitari*, in Aa.Vv., *Il reddito di impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, a cura di RINALDI R., *Quad. Giur. Comm.* n. 264, Milano, 2004;
- CIOCCARELLI A. e GAVELLI G., *Prestiti infragruppo a rischio presunzioni*, in *Il Sole-24 Ore*, 02/03/2018;
- CIPOLLINA S., *Lo stato dei lavori della commissione Cosciani, cinquant'anni dopo: osservazioni sugli studi della riforma del sistema fiscale*, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 2014;
- CNDCEC, *La fiscalità delle imprese OIC adopter*, 24 aprile 2018;
- COLOMBO G. E., *Il bilancio d'esercizio, Strutture e valutazioni*, Torino, 1987;

- CORASANITI G. e DE CAPITANI DI VINERCANTE P. e UCKMAR V. e CORRADO OLIVA C, *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2012,
- COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria* Milano, 1964;
- COSTA G., *Nuovi Bilanci alla stretta finale*, in *Quotidiano del Fisco, Il Sole 24-Ore*, 21 dicembre 2016;
- COUZIAN M. e DEBOISSY F., *Précis de fiscalité des entreprises*, Parigi, 2014;
- COUZIAN M., *Propos désobligeants sur une «tarte à la creme»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*;
- DAVID C., *The relationship between fiscal and commercial accounts in France*, in AA.Vv., *Fiscal versus commercial profit accounting*, Amsterdam, a cura di DE BONT G., ESSERS P., e KEMMEREN E., 1996;
- DE ANGELIS L., *Elementi di diritto contabile*, Milano, 2015;
- DE FRANCHIS F., *Dizionario giuridico, Inglese-Italiano, Statute law*, Milano, 1984
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002;
- DE MITA, *Applicazioni di diritto tributario*, Milano, 2005;
- DELL'OSTE C., PARENTE G., *Come cambia il Testo unico delle imposte sui redditi*; in *Il Sole-24 Ore*, 22 giugno 2015;
- DEOTTO D. e BURLONE L. P., *La tassazione dei bitcoin e i paradossi delle Entrate*, in *Quotidiano del Fisco Il Sole-24 Ore*, 21/05/2018;
- DEZZANI F., *Introduzione*, in *IAS/IFRS. Manuale*, a cura di DEZZANI F., BIANCONE P., BUSO D. Milano, 2014;
- DI PIETRA R., IANNIELLO G. E PARIS A., *Il bilancio d'impresa*, Milano, 2017;
- Direction Général des Finances Publiques, Les organismes agréés, Présentation et bilan*, 2008, in <http://www.impots.gouv.fr>;
- DURAND P., *Autonomie et contradiction du droit fiscal*, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1995;
- EGGERT A., *Accounting and Taxation: Germany*, in AA.Vv., *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a Comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M., Alphen aan de Rijn, 2016;
- ENDRES D. (edited by), *The determination of corporate taxable income in the EU Member States*, The Hague, 2007;
- ENDRES D. e SPENGLER C., *International Company Taxation and Tax Planning*, Ah Alphen aan den Rijn, 2015;
- ESSERS P. – RUSSO R., *The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting systems and the CCCTB*, in AA.Vv., *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB*, The Hague, 2009;
- FAIENZA A. M. e SAN LIO MAGNANO L., *Criteri di valutazione delle rimanenze e implicazioni fiscali*, in *Bilancio e Reddito d'impresa*, n. 5, 2017;
- FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984;
- FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema i rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giur. Comm.*, 1984;

- FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"*, in *Rass. Trib.*, I, 1984;
- FALSITTA G., *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985;
- FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003;
- FALSITTA G., *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni*, in *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985;
- FALSITTA G., *La dichiarazione tributaria ed il bilancio di esercizio*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, a cura AMATUCCI A., vol. III, Padova, 1994;
- FALSITTA G., *La dichiarazione tributaria ed il bilancio di esercizio*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, a cura AMATUCCI A., vol. III, Padova, 1994;
- FANTOZZI A. e ALDERIGHI M., *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1984;
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 1993;
- FANTOZZI A., *La dimensione e la riforma del reddito d'impresa*, in AA.Vv., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, a cura di PIETRO A., Bari, 2014;
- FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in AA.Vv., *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. I, 1988;
- FAZZINI E., *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, 2005;
- FENICI C., *Nuovo OIC 11 - Finalità e postulati del bilancio d'esercizio, Pratica Fiscale e Professionale*, 2018;
- FERRANTI G., MIELE L., BUONTEMPO F., *Principi generali del reddito d'impresa*, Milano, 2012;
- FORNERO L. in *Il costo ammortizzato determina il valore fiscale del credito*, *Il quotidiano del Commercialista – eutekne.info*, 05/02/2018;
- FORNERO L., *Rimanenze a costi specifici al vaglio della derivazione rafforzata*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 19/04/2018;
- FOUQUET O., *Droit fiscal e droit comptable*, in *Revue Administrative*, 1994;
- FRADEANI A., *Bilancio micro anche per le grandi*, *Il Quotidiano del Commercialista*, in www.eutekne.info, 08/03/2017;
- FRADEANI A., *Il fisco si ispira ai principi Oic*, in *Italia Oggi*, 21/08/2017;
- FRANSONI G., *La categoria dei redditi d'impresa*, in AA.Vv., *Manuale di Diritto Tributario*, Parte Speciale, a cura di RUSSO P., Milano, 2009;
- GAIANI L., *Chiarito il regime fiscale dei derivati incorporati*, in *Il Fisco*, n. 7, 2018;
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007;
- GAMBARO A. e SACCO R., *Sistemi giuridici comparati*, in *Trattato di diritto comparato*, a cura di SACCO R., Torino, 1996;
- GAMBARO A., MONATERI P.G. e SACCO R., *Comparazione Giuridica*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sezione civile*, Vol. IV, 1988;
- GARCEA A., *Ambito applicativo del principio di derivazione per le imprese OIC e clausola di salvaguardia*, in *Corr. Trib.*, n. 39, 2017;

- GARCEA A., *I derivati di copertura delle operazioni in valuta per le imprese OIC adopter*, in *Corr. Trib.*, n. 16, 2018;
- GARCEA A., *La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili*, in *Corr. Trib.*, n. 11, 2017;
- GARCEA A., *Le disposizioni correttive e integrative del Decreto attuativo del principio di derivazione rafforzata*; in *Corr. Trib.*, n. 37, 2017;
- GARCEA A., *Le implicazioni fiscali del nuovo OIC 11*, in *Corr. Trib.* n. 18, 2018;
- GARESIO G., *Il recepimento della direttiva 2013/34/UE: il progressivo allineamento delle disposizioni contabili racchiuse nel codice civile ai principi IAS/IFRS*, Roma, 2016;
- GARESIO G., *Il recepimento della direttiva 2013/34/UE: il progressivo allineamento delle disposizioni contabili racchiuse nel codice civile ai principi IAS/IFRS*, Roma, 2016;
- GAVELLI G., E GIOMMONI F., *Finanziamenti intercompany al costo ammortizzato: trattamento contabile e fiscale*, in *Il Sole-24 ore – Il Fisco*, 03/05/2018;
- GAVELLI G., *Per i crediti superato il valore nominale*, in *Il Sole-24 Ore*, 09/12/2017;
- GERMANI A. e D'UGO A., *Derivazione rafforzata con deroghe*, in *Il Sole-24 ore*, 24/11/2017;
- GIOVANNINI A., *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, I, 1993;
- GIOVANNINI A., *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992;
- GIOVANNINI A., *Il Re fisco è nudo*, Bologna, 2016;
- GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016;
- GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nella determinazione dell'imposta delle società: profili comparati*, in *LUISS Law Review*;
- GROSCLAUDE J. E MARCHESSOUT P., *Droit Fiscal Général*, Parigi, 2005;
- JAUNE R., *Accounting and Taxation: France*, in AA.Vv., *Corporate Tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M., Alphen aan den Rijn, 2016;
- KAN HULLE V., *Convergences in accounting rules and income tax legislation – A European point of view*, in AA.Vv., *Tax Policy and the Impending Economic and Monetary Union*, a cura di ABRAHAM F., STUYCK J. e VANISTENDAEL F., Leuven, 1999;
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. fin. Scien. Fin.*, I;
- LATORRACA S., *Definitivi gli emendamenti ai principi contabili nazionali*, in *Il quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 30/12/2017;
- LATORRACA S., *I fatti successivi alla chiusura dell'esercizio si deducono subito*, in *Il Fisco-eutekne.info*, 24/03/2018;
- LATORRACA S., *Il quadro normativo di riferimento*, in AA.Vv., *Gli impatti fiscali delle nuove regole di bilancio*, Quaderni Eutekne, Torino, 2018;
- LATORRACA S., *Le novità del bilancio d'esercizio 2016*, in AA.Vv., *Le novità del bilancio 2016*, Quaderni Eutekne, a cura di LATORRACA S, Torino, 2017;
- LATORRACA S., *Per l'acquisto di partecipazioni non si applica la derivazione rafforzata*, in *Il Fisco Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.Info*, 10/05/2018;

- LATORRACA S., *Principio di derivazione rafforzata – investimenti in Bitcoin*, in *Quotidiano del Commercialista – Eutekne.info*, 28/05/2018;
- LIBURDI D. e SIRONI M., *Gli strumenti finanziari*, in AA.Vv., *Le novità del bilancio 2016, Quaderni Eutekne*, a cura di LATORRACA S., Torino, 2017;
- LIBURDI D. e SIRONI M., *Metodi di accertamento e principio di derivazione rafforzata: le linee guida della Guardia di Finanza*, in *Il Fisco*, 2018, n. 12;
- LONGOBARDI E., *L'esperienza francese del forfait*, in AA.Vv., *Per un'imposta sul reddito normale*, a cura di LECCISOTTI M., Bologna, 1990;
- LUPI R., *Evasione fiscale, istituzioni e accordi*, in AA.Vv., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007;
- LUPI R., in *Il Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2011;
- LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1990, I;
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988;
- MACDONALD G., *Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones*, in *British Tax Review*, 1995;
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008;
- MAYER S., *Entwicklung der Maßgeblichkeit in Deutschland*, in AA.Vv. *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln, a cura di SCHÖN W., 2005;
- MENEGHETTI P., *Dal lease back ai debiti «vince» la regola contabile*, in *Il Sole-24 Ore*;
- MENEGHETTI P., *Il creditore iscrive il pagamento differito al valore attualizzato*, in *Il Fisco Il Sole-24 Ore*, 31/04/2018;
- MENEGHETTI P., *Le valutazioni in bilancio non prevalgono sul Tuir*, in *Il Sole-24 Ore*, 14/05/2018;
- MEULEPAS M., MICANTI P., *Reddito d'impresa e nuovi OIC: approvato l'emendamento per il coordinamento della normativa fiscale con la riforma contabile*, in *TLS Newsalert*, 16 febbraio 2017;
- MIELE L., *Bilancio ora per il fisco "vince" la sostanza sulla forma*, in *Quot. Fisco – Il Sole24 ore*, 17 febbraio 2017;
- MIELE L., e SURA A., *Eliminazione della sezione straordinaria: riflessi contabili e fiscali, Bilancio e reddito d'impresa*, 2017, n. 3;
- MIELE L., *Prestiti infruttiferi intercompany e derivati incorporati in strumenti ibridi sotto le lenti di Assonime*, in *Corr. Trib.*, n. 14, 2018;
- MILETTA L., e CEROLI P., *Le società di persone dribblano la derivazione rafforzata*, in *Il sole 24-Ore*, 03/03/2018;
- MOBILI M., e PARENTE G., *Manovra, abolizione rinviata per gli studi di settore*, in *Il Sole-24 Ore*, 07/12/2017;
- MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.Vv., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di PREZIOSI C., Roma, 1996;
- NUZZO E., *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, Napoli, 1979;
- ODCEC Alessandria, *Relazione commissione di studio OIC 13 – OIC 23*, dicembre 2017;

- ODETTO G., *Componenti imputate a patrimonio netto deducibili dal reddito d'impresa*, in *Eutekne.info*, 22/11/2017;
- ODETTO G., *Svalutazioni delle rimanenze di immobili sempre indeducibili*, in *Il Quotidiano del Commercialista - Eutekne.info*, 13/11/2013;
- ODORIZZI C., *La derivazione rafforzata e i suoi effetti fiscali*, *Il Fisco Sole-24 Ore*, 03/05/2018;
- OLLEON L., *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2002;
- PAOLONE F., *Evoluzione normativa e sviluppo dottrinale in tema di bilancio d'esercizio*, Milano, 2016;
- PASQUALINI F., *Vers un nouvelle relation droit-comptabilité*, Parigi, 2013;
- PELLINO F., *Milleproroghe: norme fiscali "adeguate" alle novità di bilancio*, in *Euroconference News*, 7 marzo 2017;
- PIAZZA M., *Bitcoin nel mirino del fisco: mancano ancora definizioni e regole chiare*, in *Il Sole-24 Ore*, 24/04/2018;
- PICCINELLI G., *Il bilancio di esercizio nella normativa tributaria: le imposte sul reddito e il rapporto tra amministrazione finanziaria e impresa*, Padova, 2000;
- PISONI P., BAVA F., DEVALLE A., RIZZATO F., *Novità della nota integrativa del bilancio in forma ordinaria*, in *Il fisco*, 2015;
- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno: profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001;
- POTTGIESSER G., *Einflüsse internationaler Standards auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerrechtliche Gewinnermittlung*, Wiesbaden, 2006;
- SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1980;
- RECCHIONI L., *Derivazione rafforzata e ammortamenti fiscalmente deducibili*, in *Euroconference News*, 27/03/2018;
- RECCHIONI L., *Le limitazioni al principio di derivazione rafforzata*, in *Euroconference News*, 16 ottobre 2017;
- RINALDI R., *Alcune considerazioni in tema di impresa minore nell'imposta sul reddito (tra norme vigenti e prospettive di riforma)*, in *Rass. trib.*, 2006;
- ROSCINI VITALI F., *Derivazione rafforzata «mirata»*, *Il Fisco Il Sole-24 Ore*, 28/02/2018;
- ROSSI L. e BARABAGELATA G., *Le ricadute fiscali degli strumenti finanziari derivati incorporati per le società Ita-Gaap*, in *Corr. Trib.*, n. 21, 2017;
- ROSSI P., *I metodi di accertamento*, in AA.Vv., *Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI A., Torino, 2012;
- RUSSETTI G., *Finanziamento soci con doppio binario tra bilancio e imposte*, in *Il Sole-24 Ore*, 08/08/2017;
- SACCHETTO C., *Introduction*, p. 10, in SACCHETTO C. e BARASSI M., (a cura di), *Introduction to comparative tax law*, Soveria Mannelli, 2008;
- SACCHETTO C., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AA.Vv., *Trattato di diritto tributario*, Vol IV, a cura di AMATUCCI A., Padova, 2001;
- SACCON C., *Ricostruzione storica ed implicazioni dell'azione comunitaria in materia contabile*, in AA.Vv., *Il nuovo bilancio dopo l'applicazione del D.lgs. 139/2015*, a cura di CORDAZZO M., e BIANCHI S., Milano, 2018;

- SAMPIERI MANGANO V., *Di alcune questioni controverse in materia di tassabilità dei redditi di società commerciali agli effetti della imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1927;
- SCHÖN W., *The Odd Couple: a Common Futer for Financial and Tax Accounting?*, in AA.Vv., *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln;
- SEBASTIANELLI M. e LUZIETTI S., *Ambito soggettivo di applicazione del principio di derivazione rafforzata*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 2, 2018;
- SELICATO G., *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi*, Bari, 2014;
- SERLOOTEN P., *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)*, in *Revue Fiscal finance publiq*, 1986;
- SOTTORIVA C., *Il recepimento della Direttiva Bilanci in Italia con il D.Lgs. n. 139/2015*, in *Quot. Giur.*, 22 settembre 2015;
- STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2015;
- STRAMPELLI G. e PASSADOR L., *The unfinished harmonization of the accounting law in EU*, in AA.Vv., *Corporate Tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: a comparative approach*, a cura di GRANDINETTI M.; Alphen aan de Rijn, 2016;
- SURA A., *Il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali: aggiornamenti e prospettive evolutive*, in *Il fisco*, 2015, 38;
- TABET G. e MINERVINI G., *Utile civilistico e reddito d'impresa*, in AA.Vv., *Il reddito d'impresa*, Padova, 1997, Vol. I;
- TABET G., *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, 1997;
- TESAURO F., *appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione*, 1978;
- TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.Vv., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, Milano-Roma, 1990;
- TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, in *Il Fisco*, 1990;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Torino, 2016;
- TESORO G., *In tema di accertamento in base al bilancio*, in *Riv. it. Dir. fin.*, 1938;
- THAON DI REVEL P., *Ministro delle Finanze, Il coordinamento tributario*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1938;
- TILEY J. E LOUTZENHISER G., *Revenue Law*, Londra, 2012;
- TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario (parte I)*, in *Riv. Dir. trib.*, 2010;
- TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario (parte I)*, in *Riv. Dir. trib.*, 2010;
- TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario: principi generali*, Milano, 1991;
- TINELLI G., *La dimensione dell'impresa e i costi della compliance: obblighi formali e contabili*, in AA.Vv., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati*, Bari, 2014;
- TIPKE K. e LANG J., *Steuernrecht*, Köln, 2002;
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999;

- TRAINI M., *Micro-imprese costrette alla derivazione semplice*, in *Italia Oggi*, 21/08/2017;
- TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017;
- TROTABAS L., *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financier*, 1928;
- URICCHIO F., *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in AA.Vv., *L'accertamento tributario*, a cura di URICCHIO F., Torino, 2014;
- VACCA I. e GARCEA A., in *Circolare Assonime maggio 2011, Guida e dell'Irap per le imprese IAS adopter*,¹ TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999;
- VALACCA R., *Il regime di derivazione rafforzata e la disattivazione del primo e secondo comma dell'articolo 109 del Tuir*, in *Bollettino Tributario*, 2018, n. 2;
- VALACCA R., *Il regime di derivazione rafforzata e la disattivazione del primo e secondo comma dell'art. 109 del TUIR*, in *Bollettino tributario Il Fisco 2018, n.2, Il Sole-24 Ore*;
- VASAPOLLI A. e CRISTOFORI G., *Quote di partecipazione con doppio binario fiscale*, in *Quotidiano del Fisco Il Sole-24 ore*, 10/05/2018;
- VENUTI M., *I principi ispiratori della nuova disciplina dei bilanci societari*, in *Giur. Comm.*, 2017, n. 1;
- VILLA N. e CORNAGGIA F., *Bilanci abbreviati fotocopiati*, in *Italia Oggi*, 16/11/2015;
- VIOTTO A., *L'accertamento del reddito d'impresa, tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione*, in AA.Vv. *Atti della giornata di studio in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di BEGHIN M., MOSCHETTI F., SCHIAVOLIN, R., TOSI L. e ZIZZO G., 2012, Milano,
- ZIZZO G., *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile d'effetto confiscatorio*, in *Rass. Trib.*, 2010;
- ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in AA.Vv., *Manuale di Diritto tributario*, parte speciale, a cura di FALSITTA G., Padova, 2013;
- ZIZZO G., *La "questione fiscale" delle società che adottano i principi contabili internazionali*, in AA.Vv., *Saggi sulla riforma dell'IRES, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, a cura di BEGHIN M., Milano, 2008;
- ZIZZO G., *Regole Generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.Vv., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 1994;
- ZIZZO G., *Stato e prospettive dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 933;