



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo
Classe LM-77 (Scienze economico-aziendali)

Tesi di Laurea

Evoluzione delle interferenze fiscali in bilancio e situazione operativa attuale

Relatrice

Ch.ma Prof.ssa Maria Silvia Avi

Laureando

Marco Antonello

Matricola 862282

Anno Accademico

2019 / 2020

INDICE

<u>ALBORI DEL RAPPORTO TRA DISCIPLINA CIVILE E TRIBUTARIA</u>	1
DALL'IMPOSTA SULLA RICCHEZZA MOBILE AL SECONDO DOPOGUERRA	1
SISTEMA TRIBUTARIO POST 1973	4
EQUIVOCO DELL'ALLEGATO	4
COMPETENZA ECONOMICA VS PRINCIPI CONTABILI	7
TRADE OFF TRA COMPETENZA ECONOMICA E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA	9
EFFETTI DELLA DIPENDENZA ROVESCIAIA	12
CONDIZIONI DI DEDUZIONE	13
<i>AMMORTAMENTO ORDINARIO</i>	<i>13</i>
<i>AMMORTAMENTO ANTICIPATO</i>	<i>14</i>
<i>PLUSVALENZE STRAORDINARIE</i>	<i>16</i>
<i>VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE</i>	<i>19</i>
<u>T.U.I.R. 1986 E RIFORME SUCCESSIVE</u>	21
INQUADRAMENTO	21
ART. 52 DIPENDENZA DELL'UTILE CIVILE DALL'UTILE FISCALE	22
PRINCIPI CIVILI VS FISCALI	23
PRUDENZA	23
INERENZA	25
DIVIETO DI COMPENSAZIONE	25
IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO	26
DOPPIO BIANRIO CONTRO DIPENDENZA ROVESCIAIA	27
IV DIRETTIVA CEE	29
VARIAZIONI DI VALORE	29
SCHEMI DI CONTO ECONOMICO	33
<i>IV DIRETTIVA</i>	<i>33</i>
<i>D.LGS. 127/1991</i>	<i>35</i>
CASI SPECIFICI	41
AMMORTAMENTI ANTICIPATI	41
SVALUTAZIONE DEI CREDITI	46
IMPOSTE DIFFERITE	54
CONSIDERAZIONI	60
<u>ANNI DUEMILA</u>	61
RIFORMA FISCALE D.LGS. 344/2003 E RIFORMA SOCIETARIA D.LGS. 6/2003	61
ELIMINARE LE INTERFERENZE IN BILANCIO	65

<i>MODIFICHE AL BILANCIO CIVILE</i>	67
<i>IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE</i>	74
DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI	78
REGIME TRANSITORIO	79
CONSIDERAZIONI	81
FINANZIARIA 2008, L. 244/2007	83
ABROGAZIONE DELLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI	83
ABROGAZIONE AMMORTAMENTI ANTICIPATI	85
REGIME TRANSITORIO	87
<i>AFFRANCAMENTO DELL'ECCEDEXENZA</i>	<i>88</i>
<i>AFFRANCAMENTO DEL VINCOLO SULLE RISERVE</i>	<i>91</i>
CONSIDERAZIONI	93
LE NUOVE REGOLE CONTABILI DEL 2016	94
ORIGINE E INQUADRAMENTO	94
MODIFICHE AL BILANCIO CIVILE	96
STATO PATRIMONIALE	96
CONTO ECONOMICO	99
PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA	101
INTERPRETAZIONE E APPLICAZIONE DEI PRINCIPI OIC	101
TRASFERIMENTO DEI RISCHI E DEGLI ONERI	104
REGIMI CONTABILI DEI SOGGETTI OIC	107
COORDINAMENTO FISCALE DEL D.LGS. 244/2016 (DECRETO MILLEPROROGHE)	111
CONSIDERAZIONI	113
ANALISI ATTUALE DEL FENOMENO	114
PREAMBOLO ALL'ANALISI	114
DOMANDA 1	115
DOMANDA 2A	117
DOMANDA 2B	119
DOMANDA 3	121
DOMANDA 4	123
DOMANDA 5	125
DOMANDA 6	127
DOMANDA 7	129
CONCLUSIONE	131
BIBLIOGRAFIA	133

ALBORI DEL RAPPORTO TRA DISCIPLINA CIVILE E TRIBUTARIA

DALL'IMPOSTA SULLA RICCHEZZA MOBILE AL SECONDO DOPOGUERRA

Per poter comprendere a pieno l'evoluzione subita della materia giurisprudenziale, oggetto della tesi, è necessario approcciare i fatti accaduti dalla loro origine.

Il codice civile originario del 1942, il quale in questo campo è andato a sostituire il codice del commercio, verrà ad offrire una primo impianto di norme atte a regolare lo Stato Patrimoniale. Per il Conto Economico, a quel tempo chiamato Conto dei Profitti e delle Perdite, la nuova normativa non ha presentato la stessa caratteristica innovatrice, ne consegue un consolidamento della prassi dell'epoca di redigere il Conto Economico abbreviato, il quale non svolgeva una buona funzione informativa a causa dell'eccessiva aggregazione dei conti.

La normativa in tema fiscale dell'epoca è da ricondurre al Testo Unico di ricchezza mobile: "I contribuenti sono ammessi a dichiarare le annualità passive, anche ipotecarie, che aggravano i loro redditi provenienti da ricchezza mobile. Di queste annualità passive si tiene conto ai contribuenti, purché ne sia pienamente giustificata la sussistenza, e purché siano contemporaneamente accertate la persona e il domicilio dei creditori. Ove queste condizioni abbiano luogo, il reddito imponibile corrispondente a queste annualità passive si detrae dal reddito imponibile che altrimenti sarebbe proprio del contribuente. (...)"¹

Riassumendo, gli amministratori erano tenuti a redigere il bilancio annuale, l'utile risultante da bilancio sarebbe diventato poi la base imponibile per il calcolo delle imposte. Riprendendo i termini dell'ultimo inciso dell'art. 30 la base imponibile corrisponde al reddito imponibile, rappresentato dal totale dei ricavi, al netto della quota di reddito pari al totale dei costi dichiarate in bilancio.

Questa tesi è confermata dal successivo R. D 4021 del 24 agosto 1877, attraverso il quale si è aggiornata la normativa delle imposte sui redditi mobiliari. Nello specifico "Alle società anonime, in accomandita per azioni, agli istituti di credito ed alle Casse

¹ Art. 30, Legge 1830, 14 luglio 1864

di risparmio che non sono obbligate dai loro statuti a compilare bilancio consuntivi semestrali, l'imposta sui redditi loro propri sarà commisurata in base al bilancio ed al rendiconto dell'anno solare antecedente a quello in cui devono presentare le denunce"².

Questo introduce uno dei concetti cardine, di questo elaborato, ossia il principio del monobinario, o binario unico. Questa linea di pensiero comporta la fusione dei concetti di reddito civilistico, quello esposto nel bilancio redatto secondo le norme del Codice Civile, e il reddito fiscalmente imponibile, ossia il reddito che funge da base imponibile per il calcolo delle imposte, che avverrà nella dichiarazione dei redditi nell'esercizio successivo rispetto a quello di competenza del bilancio civile.

Introdotta il concetto del binario unico, o se si preferisce del bilancio unico, è necessario soffermarsi sul principio opposto, ossia quello del doppio binario. Come si può intuire, in questo caso il reddito civile e fiscale non si confondono, anzi, le differenze possono assumere differenze quantitative e qualitative rilevanti.

Il reddito civile, utile o perdita di esercizio, mantiene la propria natura di risultato di Conto Economico compilato secondo la normativa del Codice Civile; il reddito fiscale considera l'utile, o perdite, del Conto Economico solo come valore iniziale che dovrà essere rettificato dalla variazioni in aumento o diminuzione secondo la normativa tributaria.

Il concetto doppio binario è un principio introdotto per la prima volta nel 1951 con il D.P.R. 573³. Nel quale i riferimenti alla dichiarazione lasciano intendere l'istituzione di un modello diviso dal bilancio civilistico, nel quale saranno indicate: "l'importo lordo delle fonti di reddito, le spese detraibili, l'importo netto (della base imponibile), gli effetti dell'imposta e gli oneri deducibili e gli altri titoli di detrazione previsti dalla legge relativa"⁴.

La legge Vanoni del 1951 è stata successivamente integrata dalla c.d. Legge Tremelloni del 1956⁵, insieme queste due fonti legislative sono andate a formare un primo solido impianto tributario, il quale sposava ancora il concetto di bilancio unico.

Nel ventennio successivo, più nello specifico, attraverso il D.P.R. 597/1973 si dichiara l'obsolescenza del T.U. sulla ricchezza mobile, istituendo il testo regolatore l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Il "Titolo V dei Redditi di Impresa", cattura il nostro

² Art. 25 Legge 4021, 24 agosto 1877

³ C.d. Legge Vanoni, nella quale viene codificato il Testo Unico della dichiarazione unica annuale dei redditi soggetti a imposte dirette.

⁴ Art. 9, D.P.R. 573/1951

⁵ Legge 1 del 5 gennaio 1956, nella quale sono presenti norme regolatrici la determinazione del reddito imponibile, prendendo come spunto iniziale il risultato del Conto Economico, e norme sanzionatorie per la non corretta o mancata comunicazione della dichiarazione, andando a confermare come il "bilancio fiscale" abbia preso una propria forma, divisa quindi dal "bilancio civile".

interesse, dato che va a modificare la natura del rapporto tra norme civili e fiscali. Questa modifica viene rafforzata dalla Legge 216/1974.

Queste due emanazioni, insieme ad altre⁶, offriranno le basi per la nascita di una nuova nozione, quella di “dipendenza rovesciata”.

Per facilitare la comprensione, possiamo posizionare sullo stesso piano i concetti di binario doppio e unico, si hanno i due estremi. Da un lato la “rigorosa autonomia tra i due bilanci, ciò comporta che il bilancio commerciale non viene affatto utilizzato a fini fiscali e il diritto tributario detta autonome disposizioni che operano esclusivamente per il bilancio fiscale (dichiarazione dei redditi). Altra disposizione, altrettanto estrema, ed agli antipodi rispetto alla precedente, consiste nell’assumere a presupposto dell’imposta l’utile quale emerge dal Conto Economico commerciale, senza rettificazione alcuna ai fini fiscali”⁷. Questa era la situazione delineata dalla Legge 1/1956.

La dipendenza rovesciata si insinua tra questi due estremi, come punto intermedio, in quanto la legge fiscale accorda: deduzioni, rinvii di tassazione a periodi successivi, sottovalutazioni, e via scorrendo, non previste dalla normativa civile; tuttavia il vantaggio fiscale è subordinato alla presenza, in bilancio civilistico, degli elementi attivi e passivi oppure positivi e negativi.

Come continua ad evidenziare Falsitta⁸, il codice civile impiega termini e concetti non regolati al suo interno, tuttavia questi sono presenti in altri campi del diritto, in questo caso specifico, nel codice tributario; alcuni esempi possono essere le basilari nozioni di costo o ricavo, le quali sono ampiamente riprese da codice civile, ma che non trovano definizione al suo interno.

⁶ Come il D.P.R. 598/1973, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche” oppure il D.P.R. 600/1973, “Disposizioni generali in tema di accertamento delle imposte sui redditi”. I quali sono stati pubblicati nella medesima uscita della Gazzetta Ufficiale, in quanto, pur se divisi, congiuntamente regolano in modo esteso, e completo, la tassazione dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

⁷ G. Falsitta, “Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario” 1985, pag. 4

⁸ G. Falsitta, “Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario” 1985, pag. 221

SISTEMA TRIBUTARIO POST 1973

EQUIVOCO DELL'ALLEGATO

Si è discusso, nel capitolo precedente, della differenza tra bilancio unico e doppio binario. Ora si potrà analizzare la riforma dell'apparato tributario avvenuta negli anni '70, soprattutto grazie al D.P.R. 597/1973, il cui art. 52 ha suscitato non poche discussioni in dottrina.

Analizzando ora la sua formulazione: "Il reddito d'impresa è costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo d'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"⁹.

Secondo Tomasin l'interpretazione può essere duplice¹⁰:

- secondo l'opinione più diffusa: il Conto Economico va redatto alla stregua dei principi e regole della disciplina tributaristica, la quale, con i propri "criteri stabiliti nelle successive disposizioni di questo titolo", darebbe luogo a variazioni che non influenzano la compilazione del Conto Economico, ma andrebbero a mutare dichiarazione dei redditi.
- secondo un'altra opinione "i criteri stabiliti nelle successive disposizioni di questo titolo" sono essi stessi la codificazione di principi contabili, sicché l'inciso di cui si discute, deve intendersi non come derogatorio a quanto stabilito nella prima parte dell'art. 52 c1 ("in base alle risultanze del Conto Economico"), ma volto a chiarire quali siano i corretti principi contabili in base ai quali deve essere predisposto il Conto Economico.

Due rilevazioni in totale disarmonia, una a favore del doppio binario, la seconda a favore del bilancio unico.

Più chiaro invece è l'art. 74, il quale stabilisce chiaramente che "I costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione"¹¹. Questa formulazione vieta chiaramente la deduzione di variazioni avvenute in sede di dichiarazione dei redditi, impone

⁹ Art. 52 comma 1, D.P.R. 597/1973

¹⁰ Vedi G. Tomasin, contrasti veri e apparenti tra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili, in *Rassegna tributaria*, 1980, I, pag. 52

¹¹ Art.74 comma 2, D.P.R. 597/1973

l'adozione della seconda interpretazione (sopra descritta) dell'art. 52, riconfermando il principio del binario unico.

Le opinioni sono contrastanti, in quanto Moroni¹² sostiene che, l'allegato indicato dall'art. 74 del D.P.R. 597/1973, non è inteso come bilancio civilistico ma, un diverso rendiconto, il quale deve risentire degli effetti fiscali in preparazione all'imposizione tributaria.

A difesa del bilancio unico interviene Galeotti¹³, il quale riporta opinioni condivise da gran parte della dottrina dell'epoca: i bilanci nominati dalla normativa tributaria sono quelli previsti dal codice civile (artt. 2217-2423) e, l'utile fiscale descritto dalla norma tributaria può considerarsi solo *un melius*, un derivato, rispetto alla normativa civile.

Utile a comprendere la natura dei dibattiti dell'epoca, e risolutiva della questione qui in atto, è sicuramente l'interpretazione dubbia fornita dal decreto "Disposizioni comuni in tema di accertamento delle imposte sui redditi" del 1973. Nello specifico: "Il bilancio o rendiconto deve essere redatto e presentato anche dai soggetto che non vi sono tenuti per legge o statuto. Se dal conto dei profitti e delle perdite non risultano i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione dell'imponibile, gli elementi stessi devono essere indicati in apposito prospetto"¹⁴.

Tale "prospetto" è il "documento evidentemente aggiunto e, quindi, successivo alla compilazione del bilancio, atto a trasmutare, attraverso la rilevazione delle eventuali differenze, il reddito civile in reddito fiscale. Codeste eventuali differenze che il prospetto dovrebbe ospitare sono quelle derivanti da un rapporto di contraddizione dei valori fiscali rispetto ai criteri posti dal codice civile"¹⁵.

A queste parole, si intende come i sostenitori del doppio binario affermino che il "prospetto" fosse inteso dal legislatore come un bilancio fiscale, e che quindi, in forza della redazione successiva rispetto al bilancio civilistico non potesse che trattarsi della dichiarazione dei redditi.

In senso opposto i sostenitori del bilancio unico che ricordano, come espresso in precedenza, la prassi della redazione di un Conto Economico c.d. "sintetico", l'accorpamento e le aggregazioni tra voci non rendono possibile una chiara visione di tutte le informazioni che un bilancio civilistico dovrebbe offrire.

¹² S. Moroni, La serie dei bilanci normali e dei conti conseguenti del reddito fiscale, in Il Sole 24 ore 20 luglio 1974, pag. 8

¹³ A. Galeotti, Gli aspetti fiscali della politica di bilancio, in Il giornale dei dottori commercialisti 1974, n.10 pag. 4

¹⁴ Art. 5 comma 2, D.P.R. 600/1973

¹⁵ G. Nanula, L'equivoco del cosiddetto bilancio fiscale pag. 782

Da questa premessa scaturisce la necessità di un prospetto che evidenzi “ricavi, costi, rimanenze ed altri elementi” necessari alla determinazione dell'imponibile. Il prospetto prende le sembianze di un Conto Economico analitico, in grado di assolvere a pieno al principio di chiarezza.

L'introduzione dell'art. 2425-bis C.C.¹⁶, ha definitivamente privato il prospetto delineato dall'art. 5 di ogni utilità.

La posizione dei sostenitori del binario unico, alla luce dei fatti, sembra la più solida, in quanto basata su elementi radicati non unicamente nella sfera interpretativa della l'art. 5. Questa è una ulteriore riconferma di come nel periodo storico considerato viga il principio del bilancio unico.

¹⁶ Art. 11, L. 216/1974

COMPETENZA ECONOMICA VS PRINCIPI CONTABILI

Se i decreti pubblicati nel 1973, dal numero 597 al 600, assieme alla Legge 219/1974 forniscono un più solido impianto normativo, già nel 1971 si era pensato di riformare il sistema tributario introducendo elementi di novità nel sistema, molti ripresi anche dalle delibere successive, ma non mancarono nemmeno i contrasti.

Analizzando più approfonditamente la Legge 825/1971 si può notare un inciso: “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;”¹⁷.

Riguardo a quest'ultimo la dottrina ha evidenziato, e dato per innegabile, il fatto che le parole “competenza economica”, si riferiscano in realtà ai “principi contabili”¹⁸. Tuttavia i principi contabili variano i loro effetti, per mantenere comunque il principio di competenza economica, “in funzione delle varie vicende che possono coinvolgere la vita di un'impresa”¹⁹.

Che la situazione aziendale possa cambiare nel tempo lo prevede lo stesso D.P.R. 597/1973: “In caso di cessione o di liquidazione dell'azienda le plusvalenze realizzate, compreso il valore di avviamento, non costituiscono reddito d'impresa e sono tassate a norma (...)”²⁰; ulteriore esempio è dato dall'art. 73, il quale riporta come titolo: “Liquidazione, trasformazione e fusione”, che tiene a specificare la determinazione del reddito in presenza di questi ultimi 3 casi.

Questo porta la conseguenza che il legislatore, del D.P.R. 597/1973, ha ritenuto rilevante la considerazione, del legislatore della L. 825/1971, di sottoporre ad un trattamento differenziato i proventi, e gli oneri, conseguiti in una situazione economica non ordinaria.

In senso opposto remano molte norme contenute nel D.P.R. 597/1973, violando i principi di competenza economica ai quali avrebbero dovuto conformarsi. Alcuni esempi possono essere i limiti alla deducibilità²¹ della manutenzione ordinaria e

¹⁷ Art. 2 punto 16, L. 825/1971

¹⁸ G. Tomasin, *Contrasti veri e apparenti tra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili*, in *Rassegna tributaria*, 1980, I, p. 52-55

¹⁹ G. Falsitta, “Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario” 1985, pag. 79.

²⁰ Art. 54 comma 9, D.P.R. 597/1973

²¹ Art. 68 comma 9, D.P.R. 597/1973

dell'accantonamento al fondo rischi e oneri per la svalutazione dei crediti²², i quali, vanno irrimediabilmente a infrangere il principio di deduzione di oneri in base alla competenza economica.

L'articolo che suscitò maggior scalpore e distacco, dalla precedente L. 825/1971, fu il 74, il quale non prenderà in considerazione il principio di prudenza e di competenza. Il primo comma, oggetto di contrasti e critiche dalla dottrina dell'epoca, enuncia come "I ricavi, proventi, costi e oneri concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza non sia ancora certa o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo, nel qual caso sono imputati al reddito del periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni."

Analizzando ora il conflitto. Il principio di prudenza, secondo la disciplina civile²³, prevede l'imputazione a bilancio dei ricavi, effettivamente conseguiti, e dei costi, anche solo eventuali e probabili; la disciplina tributaria, d'altro canto, afferma: "I ricavi, proventi, costi e oneri concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza non sia ancora certa o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo, nel qual caso sono imputati al reddito del periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni". La differenza sul trattamento dei costi e oneri è lampante, e in nessun altro modo interpretabile.

Il principio di competenza²⁴, si enuncia "in due postulati fondamentali"²⁵:

- I profitti acquistano rilievo, al fine della formazione del risultato di periodo espresso dal Conto Economico, nell'esercizio di conseguimento, mentre le perdite influenzano il risultato nell'esercizio di sostenimento. Il concetto di conseguimento del ricavo, più che dall'art. 74, è chiaramente espresso dagli articoli da 53 a 55²⁶, mentre il concetto del "momento di sostenimento del costo" viene scavalcato dalla normativa tributaria, andando a prediligere il momento del pagamento o dell'effettiva esistenza, abilitando la deduzione in modo più stretto e specifico della norma civile.
- I profitti dell'esercizio devono essere posti in correlazione con tutte le perdite relative, che siano avvinte ai primi da un rapporto di causalità. Questo postulato, a onor del vero non è stato intaccato dalla normativa tributaria.

²² Art. 66 comma 9, D.P.R. 597/1973

²³ Art. 2423-bis punto 1, Codice Civile

²⁴ Art. 2423-bis punto 3-4, Codice Civile

²⁵ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 92

²⁶ Art. 53 comma 9, D.P.R. 597/1973. In questo articolo si descrivono i ricavi risultanti dalla vendita di beni mobili, immobili o di servizi, in modo da rendere chiaro cosa sia un ricavo e quando si consideri conseguito.

TRADE OFF TRA COMPETENZA ECONOMICA E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

Si è evidenziato come nei decreti che disciplinano l'imposizione tributaria siano presenti diverse disposizioni violatrici dei corretti principi contabili, tuttavia queste non vanno a modificare gli effetti della disciplina civilistica in tema di bilancio. Vanno tuttavia a crearsi delle "antinomie apparenti".

Soffermandosi sulla natura delle antinomie, queste possono essere descritte come: "qualunque incompatibilità tra due norme, che non possa essere eliminata tramite interpretazione, né possa essere superata applicando un criterio di risoluzione precostituito"²⁷. L'apparenza è l'aggettivo che rende le antinomie superabili, questo sta a significare che l'ordinamento che ospita i conflitti in questione, fornisce anche i mezzi per sciogliere tali contraddizioni normative.

Nel chiarire prendere spunto dalla divisione operata da Falsitta²⁸, scomporre il tema delle antinomie in tre diverse categorie:

1. Conflitto apparente tra norme fiscali più favorevoli a norme civilistiche meno favorevoli regolanti lo stesso comportamento. In questo caso la soluzione è duplice: o si rinuncia ai benefici dettati dalla norma tributaria; oppure si applicano entrambe le disposizioni, dando però evidenza, sia in bilancio che nella relazione, di quali effetti l'applicazione delle norme fiscali ha provocato all'utile e all'entità del prelievo fiscale.
2. Conflitto tra norme fiscali meno favorevoli e criteri civilistici più favorevoli. In questo caso è necessaria una ulteriore suddivisione:
 - a. norme che statuiscono la indeducibilità di costi o il concorso alla formazione del reddito di elementi positivi. In questa fattispecie viene a mancare un vero elemento di antinomia perché vengono assegnati capi operativi diversi alle norme in conflitto.
 - b. norme fiscali che comminano la postergazione della deducibilità di costi riconosciuti dalla legge civile. Il contrasto in questo caso può essere effettivamente presente, tuttavia la divergenza riguardo ai criteri di

²⁷ P. Chiassoni, *Materiali per una teoria della antinomie*, 2006, pag 210

²⁸ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 93-94

imputazione temporale viene risolta da una norma di carattere generale
vita in precedenza, ossia l'art. 74 D.P.R. 597/1973²⁹.

3. Conflitto apparente tra norme civilistiche fiscali relative alla determinazione degli utili netti derivanti da particolari fonti normative (imprese di allevamento di animali, immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio di un'impresa, ecc.). Nemmeno in questo campo è presente alcun contrasto, il bilancio verrà redatto in osservanza dei principi contabili, mentre la normativa tributaria svilupperà i propri effetti nel bilancio fiscale, o dichiarazione dei redditi.

Le antinomie che il legislatore, dei decreti emanati nel 1973, ha prodotto, non esistono in conseguenza di errori o sviste, lo scopo ben preciso era un maggior rispetto della capacità contributiva^{30 31}. Una definizione sintetica, ma chiara, viene data da Moschetti, ossia, chiunque abbia una forza economica deve essere colpito³².

Ora si intende approfondire quali norme, violatrice del principio di competenza economica, sono presenti nel D.P.R. 597/1973.

È stato inserito un comma regolatore del *transfer pricing*: "I componenti del reddito d'impresa derivanti da operazioni con soggetti non residenti che per i loro rapporti diretti o indiretti con l'impresa ne subiscono l'influenza dominante o dispongono di influenza dominante su di essa sono valutati, se ne deriva aumento del reddito imponibile, in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati o dei beni o servizi ricevuti (...)"³³. L'intento di questo articolo, chiaramente, è quello di garantire le cessioni a prezzi di mercato e non a corrispettivi di favore tra imprese controllate o collegate; in questo caso oltre alla corretta forza economica si va a salvaguardare una corretta concorrenza.

All'art. 53 si indica come concorrano ai ricavi i beni "destinati al consumo personale, o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee, all'esercizio dell'impresa o assegnati ai soci"³⁴; sempre dello stesso avviso è l'art. 55³⁵, il quale tiene anch'esso

²⁹ Il terzo comma recita: "I costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione. Sono tuttavia deducibili quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un periodo d'imposta precedente se e nella misura in cui la deduzione è stata rinviata a norma degli articoli precedenti."; questa risulta essere una salvaguardia di carattere generale per tutti i contrasti creati in precedenza.

³⁰ Art. 53, Costituzione italiana

³¹ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 104

³² F. Moschetti, Il principio della capacità contributiva, 1973, pag. 324

³³ Art. 75 comma 4, D.P.R. 597/1973

³⁴ Art. 53 comma 3 lett. a).

³⁵ Testualmente al comma 4: "se le somme ricevute o corrispondenti al valore normale dei beni ricevuti, ovvero il valore nominale o l'aumento del valore nominale dei beni di cui alle lettere b) e c), vengono

a regolare le situazioni di destinazione dei beni aziendali, ad attività diverse da quella aziendale di beni, ma che comunque sono detentori di forza economica.

Altro esempio può essere la norma riguardante la deduzione degli oneri sociali³⁶, ai quali viene imposto un limite per finalità antielusive e di occultamento di reddito. Finalità condivisa anche dal sopracitato articolo 74³⁷, il quale sposta la deduzione, in esercizi eventualmente successivi, degli oneri probabili, nel caso questi diventino di manifestazione e importo certi.

accantonati in apposito fondo del passivo, essi concorrono a formare il reddito d'impresa nel periodo d'imposta e nella misura in cui il fondo è utilizzato per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o in cui i beni ricevuti vengono destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa o assegnati ai soci"

³⁶ Art. 60, D.P.R. 597/1973

³⁷ Art. 74 comma 1, D.P.R. 597/1973

EFFETTI DELLA DIPENDENZA ROVESCIATA

È emersa l'evidenza che l'ottenimento, di alcuni benefici fiscali disciplinati dalla normativa tributaria, è subordinato al rispetto di regole di compilazione del bilancio civilistico³⁸. La soluzione maggiormente applicata è quella dell'applicazione di entrambe le normative, dando chiara evidenza in bilancio degli effetti prodotti da questa doppia applicazione.

In base a quanto detto il bilancio civilistico si ritrova assoggettato alle norme fiscali, e non più alla propria fonte originaria, ossia il Codice Civile. Avviene, quindi, un'inversione di marcia della dipendenza delle fonti, passando dalla civilistica-tributaria, alla tributaria-civilistica. Già si è chiarito cosa rappresenti il termine "dipendenza rovesciata", ed ora è possibile dare pieno approfondimento sulla natura, le cause e le soluzioni di questo tema.

È giusto specificare che non tutte le norme tributarie rientrano nel fenomeno del capovolgimento di dipendenza, si pensi alle norme sanzionatorie o alle norme che hanno per oggetto la postergazione, in un esercizio successivo, di un onere. Gli effetti, talvolta, possono non essere di natura quantitativa (di conseguenza senza modifiche all'utile imponibile risultante in Conto Economico), come nel caso di accantonamento a riserva di utili da reinvestire in azienda, i quali sono esenti da tassazione finché mantengono la loro destinazione, e non sono distribuiti ai soci.

La vera deformazione, o "inquinamento", si ha quando il solo diritto tributario adotta criteri di valutazione contrari e divergenti rispetto a quelli civilistici³⁹, ciò non accade nei casi elencati in precedenza.

Attraverso la lettura dei decreti sono emersi i caratteri distintivi comuni delle norme creatrici di dipendenza rovesciata:

1. l'adozione di un criterio tributario più favorevole del criterio stabilito dal Codice Civile.
2. l'obbligo, pena decadenza del vantaggio fiscale, di applicare tale criterio tributario durante la compilazione del bilancio civilistico.

Come purificare il sistema da tali collisioni normative? La dottrina, si può dire all'unanimità, ha riconosciuto nella IV Direttiva CEE un tentativo di correzione. Da una

³⁸ Come indicato al capitolo precedente, il primo punto dell'elenco: "Conflitto apparente tra norme fiscali più favorevoli a norme civilistiche meno favorevoli regolanti lo stesso comportamento".

³⁹ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 12

prima lettura sono già evidenti i dispositivi che vanno a regolare i criteri di valutazione degli elementi presenti in bilancio⁴⁰.

Per rispondere alla domanda iniziale del capitolo: la IV Direttiva potenzialmente poteva correggere i contrasti tra fonti di diverse categorie o eliminando i vantaggi fiscali dettati dalle norme tributarie, oppure validare tali criteri dandone appropriata pubblicità in bilancio. Di quale soluzione, e quali risvolti pratici, ha prodotto tale riforma, se ne discuterà nel capitolo dedicato.

CONDIZIONI DI DEDUZIONE

Avendo evidenziato i caratteri generali, riguardanti l'applicazione delle norme tributarie, è ora possibile evidenziare gli aspetti normativi di alcuni dispositivi specifici.

AMMORTAMENTO ORDINARIO

Riportando le due diverse normative, quella civile prevede: “il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”⁴¹.

La norma tributaria indica: “La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e al lordo degli eventuali contributi di terzi, dei coefficienti stabiliti con apposita tabella approvata con decreto del Ministro per le finanze e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”⁴².

Sul tema si è espresso anche Colombo⁴³, il quale sostiene il pensiero che il D.M. del 29 ottobre 1974⁴⁴, stabilisca un criterio-guida per gli ammortamenti. In caso contrario tali coefficienti sarebbero da interpretare come dei limiti, in questo caso verrebbe a

⁴⁰ L. 222/1978 (ratificante la IV Direttiva 78/600/CEE)

⁴¹ Art. 2426 comma 1 punto 2, Codice Civile

⁴² Art. 68 comma 2, D.P.R. 597/1973

⁴³ G. E. Colombo, Una giurisprudenza “torinese” sui bilanci?, in *Giurisprudenza Commerciale* 1976, II, pag. 200

⁴⁴ Il quale fissa i coefficienti ministeriali di ammortamento

mancare, sempre secondo l'autore, "la correttezza sostanziale degli ammortamenti, laddove, i coefficienti tributari fissati, in via generale ed astratta, posso essere talvolta eccessivi o insufficienti rispetto all'effettivo deperimento e consumo indicato all'art. 2425 c.c."

Non volendo creare alcun contrasto, la normativa fiscale ha voluto chiarire la questione attraverso l'art. 68 D.P.R. 597/1973, il quale indica come tali coefficienti "possano essere superati, in proporzione alla più intensa utilizzazione"⁴⁵. Oppure si può esporre un ammortamento inferiore ai coefficienti, rinviando la deduzione della differenza ai periodi successivi; se la riduzione eccede la metà, dell'importo determinato tramite coefficiente, la differenza non è riportabile negli esercizi successivi, tranne nel caso in cui questa non sia riconducibile ad un effettivo mancato utilizzo dell'immobilizzazione⁴⁶.

Lasciando tale libertà agli imprenditori, è evidente di come il legislatore abbia voluto mettere dei limiti, sostenendo il cardine del deperimento fisico ed economico del bene oggetto di ammortamento.

Questa tesi è sostenuta da Falsitta⁴⁷, secondo il quale considerare i coefficienti come quote fisse, senza tener conto del grado di deperimento del bene, è un errore; tuttavia è in errore pure chi ritiene che tali coefficienti non impongono alcun limite alle considerazioni dell'imprenditore.

L'unico fattore imposto dall'art. 68 risulta essere l'onere della prova, in quanto il limite del coefficiente è flessibile, ma il dovere di dimostrare l'effettivo maggiore o minore utilizzo del bene, rispetto alla media del settore⁴⁸, resta comunque in capo all'amministratore.

AMMORTAMENTO ANTICIPATO

La previsione dell'ammortamento anticipato è del tutto sconosciuta alla normativa civile, le cui caratteristiche, emergenti dal D.P.R. 597/1973, possono elencarsi in:

⁴⁵ Art. 68 comma 3, D.P.R. 597/1973

⁴⁶ Art. 68 comma 4, D.P.R. 597/1973

⁴⁷ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 190

⁴⁸ Riferimento a cui sono calcolati i coefficienti ministeriali

- Un'aggiunta all'ammortamento calcolato in senso stretto, e quindi accordata in assenza di ogni principio di competenza economica, non considerando quindi il deperimento del bene⁴⁹.
- L'ammontare può essere (accantonato), nel primo periodo di imposta e nei due successivi, di una quota non superiore al quindici per cento del costo⁵⁰.
- È facoltativo. Sembra superfluo ma è giusto ricordare l'opzionalità delle disposizioni offerte dalla normativa tributaria.
- È accordato alle sole immobilizzazioni immateriali grazie ai termini: "Per gli ammortamenti fatti in misura diversa da quelle indicate nei precedenti commi si applicano le disposizioni del terzo e del quarto comma dell'art. 68", riguardante l'articolo delle immobilizzazioni immateriali⁵¹; concetto rinforzato dall'inciso dell'articolo dei costi pluriennali⁵²: "Ogni altro costo ad utilizzazione pluriennale è deducibile nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta".

L'ammortamento anticipato non confluisce nel fondo ammortamento classico, bensì in una riserva straordinaria, esente dalla tassazione, finché mantiene la propria destinazione di reinvestimento nell'azienda (non può essere utilizzata per la copertura delle perdite ad esempio).

Per una più approfondita comprensione, in seguito sono indicate le scritture contabili da effettuare in caso si decida di optare sia per l'ammortamento ordinario (obbligatorio) sia per l'ammortamento anticipato (facoltativo)⁵³.

N1		
Ammortamento ordinario	X	CE - voce B 10 b)
Fondo amm. ordinario		X SP - voce Attivo B II
Ammortamento anticipato	X	CE - voce B 10 b)
Riserva per amm. anticipati		X SP - voce Passivo A VII

Nei primi tre esercizi l'art. 68 obbliga a mantenere il criterio dell'ammortamento anticipato, ma una volta che la somma tra il Fondo amm. ordinario e la Riserva per amm. anticipato è pari al valore di iscrizione del cespite, è necessaria una

⁴⁹ Art. 68 comma 3, D.P.R. 597/1973; si fa riferimento i termini "in ogni caso", i quali escludono ogni genere di vincolo.

⁵⁰ Art. 68 comma 3, D.P.R. 597/1973

⁵¹ Art. 69 comma 4, D.P.R. 597/1973

⁵² Art. 71 comma 3, D.P.R. 597/1973

⁵³ Luciano Olivieri, Gli ammortamenti anticipati dei beni materiali, in Finanza&Fisco 1995

progressiva mutazione di destinazione della Riserva per amm. anticipato, in modo da poterla rendere nuovamente tassabile.

N4		
Amm. ordinario	X	CE - voce B 10 b)
Fondo amm. ordinario		X SP - voce Attivo B II
Riserva per amm. anticipati	X	SP - voce Passivo A VII
Riserva straordinaria		X SP - voce Passivo A VII

Come indicato in precedenza, la riserva appositamente costituita per sospendere l'imposta al fondo ammortamento anticipato cambia destinazione, rimanendo comunque una riserva straordinaria.

In tutto questo, l'ammortamento ordinario continua il suo corso finché il fondo ammortamento non eguaglierà il valore del cespite, annullandolo. L'ammortamento anticipato percorre una strada parallela, il quale andrà ad ingrassare la riserva per ammortamento anticipato, queste sono quote di costo temporaneamente sospese dalla tassazione. Le quali torneranno a confluire alla base imponibile una volta concluso il ciclo di accantonamento anticipato e iniziato il ciclo di mutazione di destinazione della riserva, la quale è soggetta a tassazione.

Basandosi sugli obblighi di destinazione della riserva, si può dedurre che non sia concesso optare per l'ammortamento anticipato in un esercizio chiuso in perdita.

Falsitta nell'analizzare la prima sentenza che si è occupata della relazione tra diritto civile e tributario⁵⁴, ha evidenziato come l'utile effettivo dell'esercizio sia da ritrovare nella somma tra l'utile pre-imposizione del Conto Economico, e la Riserva in sospensione d'imposta, creata per assecondare la disposizione dell'ammortamento anticipato. Tale somma, al netto degli effetti impositivi, risulterebbe essere l'utile "reale" conseguito dall'impresa.

PLUSVALENZE STRAORDINARIE

Un trattamento simile, rispetto a quello riservato per gli ammortamenti anticipati, può essere individuato per le plusvalenze straordinarie. Le quali possono giovare della

⁵⁴ G. Falsitta, Ammortamenti anticipate: un preteso conflitto tra norma civilistica e norma tributaria, in *Giurisprudenza Commerciale*, pag. 515. Tale sentenza è la n. 4850 del 4 settembre 1978 del Tribunale di Milano, la quale trattava della legittimità dell'ammortamento anticipato, o accelerato.

sospensione d'imposta a patto che siano accantonate in una riserva del passivo destinata al reinvestimento in azienda. Questo il comma dell'articolo dedicato alle plusvalenze straordinarie: "Le plusvalenze realizzate ai sensi dei precedenti commi non concorrono a formare il reddito d'impresa se e nella misura in cui siano accantonate in apposito fondo del passivo e siano reinvestite in beni ammortizzabili entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello del realizzo"⁵⁵.

Una volta iscritta la plusvalenza tra i ricavi, la soluzione contabile per assecondare questa disposizione è: accantonare in Conto Economico la quota di plusvalenza di cui si vuole rinviare la tassazione, in contropartita si iscriverà, per lo stesso importo, una riserva specifica nel Passivo dello Stato Patrimoniale.

È necessario sottolineare, come per il capitolo precedente, che ogni riferimento all'utile di esercizio, ai sensi del Codice Civile, è da ritenersi al lordo degli accantonamenti eseguiti in beneficio dell'art. 54 comma 5.

Appare evidente di come questa disposizione possa inquinare il bilancio civilistico, data la facile mala contabilizzazione. Si fa riferimento a come, assecondando il reinvestimento della riserva in azienda, questa venga direttamente trasferita al fondo ammortamento ordinario del cespite oggetto di tale reinvestimento. Questo seguendo la seguente disposizione dell'art. 54: "All'atto del reinvestimento l'ammontare reinvestito sarà trasferito al fondo di ammortamento e le quote annue di ammortamento saranno calcolate sulla differenza fra il costo dei beni acquistati o costruiti e l'ammontare reinvestito. L'ammontare non reinvestito entro il secondo periodo d'imposta concorrerà a formare il reddito del periodo stesso"⁵⁶.

La norma così formulata rischia di creare confusione, l'ammortamento sarà calcolato sul totale del valore del cespite, comprensivo quindi del fondo costituito dalla plusvalenza, tali quote tuttavia saranno totalmente indeducibili, quindi tramite le apposite rettifiche si opererà un aumento del reddito d'esercizio. In quanto solo le quote di ammortamento calcolate sulla differenza tra costo del cespite e il fondo della plusvalenza sono fiscalmente deducibili.

I casi presentabili, a questo punto, potrebbero essere i più diversi, e il contrasto tra norma fiscale e civile essere dietro l'angolo. Di seguito si propongono i vari effetti contabili che la disposizione in oggetto concede. Prendendo ispirazione dalle scritture proposte da Giunta⁵⁷:

⁵⁵ Art. 54 comma 5, D.P.R. 597/1973

⁵⁶ Art. 54 comma 5, D.P.R. 597/1973

⁵⁷ G. Giunta, Problemi civilisti e fiscali delle plusvalenze da reinvestire, in Corriere Tributario 1984, pag. 233.

- o dato il valore del cespite pari a 200
- o plusvalenza per 100
- o coefficiente di ammortamento pari al 10%

N1		
Accantonamento Plusvalenza straordinaria	100	CE - voce B 10 b)
Riserva plusvalenza da reinvestire	100	SP - voce Passivo A VII

Nell'esercizio di realizzo della plusvalenza, questa viene accantonata a riserva. Nulla da dichiarare in questo caso, infatti si tratta di un legittimo accantonamento.

N2			
A	Riserva plusvalenze da reinvestire	100	Libro cespiti
	Fondo amm. ordinario	100	Libro cespiti
B	Ammortamento ordinario	10	Libro cespiti
	Fondo amm. ordinario	10	Libro cespiti
C	Ammortamento ordinario	20	SP - voce B 10 b)
	Fondo amm. ordinario	20	SP - voce Attivo B II
D	Riserva plusvalenze da reinvestire	10	SP - voce Passivo A VII
	Riserva straordinaria	10	SP - voce Passivo A VII

Nella fattispecie della scrittura A. Si pensi al caso di una plusvalenza che copra completamente un cespite appena acquistato. Alla data dell'acquisto, la quale potrebbe essere a marzo, si avrà l'annullamento del valore di detta immobilizzazione. La situazione appena descritta va a scontrarsi apertamente con la normativa civile, è impensabile tuttavia che si vada a promuovere un comportamento illecito. La soluzione contabile proposta va a iscrivere il reinvestimento della plusvalenza (scrittura A) unicamente nel libro dei beni ammortizzabili, bypassando il bilancio, ma tenendo comunque traccia del reinvestimento.

Contestualmente, la scrittura B porta in ammortamento solo la quota calcolata sul valore non ammortizzato dell'immobilizzazione. Tutto questo avviene di nuovo unicamente nel libro cespiti.

In bilancio compariranno le voci delle scritture C e D, in cui nella prima si porta in ammortamento una quota calcolata sul valore originario del nuovo cespite, rispettando quindi le disposizioni civili in tema di assestamenti a fine esercizio.

L'ammortamento ordinario in bilancio abbatte l'utile di 20, mentre come prescritto dall'art. 54, solo la quota di ammortamento del cespite non ammortizzato è deducibile. Per stabilizzare la situazione si è andata a creare una operazione di *reverse engineering*, per la quale, invece di dedurre direttamente un costo di 10, si è dedotto prima un ammortamento di 20, per poi aumentare la base imponibile, attraverso l'imputazione alla riserva tassabile, per 10.

Alla conclusione del ciclo di ammortamento del bene si avrà la classica corrispondenza tra costo originario dell'immobilizzazione e fondo ammortamento (entrambi per 200), con l'aggiunta della riserva straordinaria tassata (per 100).

Questa soluzione contabile è l'unica che offre, congiuntamente, i seguenti vantaggi:

- rispetto della normativa civilistica in tema di ammortamenti
- rispetto della normativa fiscale che richiede il trasferimento della riserva al momento del reinvestimento.
- rispetto dei principi di chiarezza e verità

VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE

In conclusione un cenno riguardante il dibattito che ha coinvolto la valutazione delle rimanenze di merci.

Volendo approfittare di una sottovalutazione degli elementi iscritti nell'attivo attraverso il criterio del LIFO o del FIFO, gli amministratori sfruttano un caso classico di dipendenza rovesciata. Ossia, per una tassazione più leggera si va ad operare contabilmente nel bilancio civilistico.

Ipotizzando una situazione ideale per il contribuente: in caso di aumento stabile dei prezzi d'acquisto, il LIFO tenderà ad esporre in bilancio i costi sostenuti in tempi più remoti; all'opposto, in una situazione di decrescita stabile dei prezzi il metodo FIFO tenderà a valutare i costi sostenuti più di recente.

A onor del vero, la criticità della sottovalutazione è maggiormente riconducibile al metodo del LIFO a scatti. Tuttavia per evitare un continuo rimbalzo da un metodo di valutazione ad un altro interviene l'inciso: "Il contribuente, quando le norme di questo titolo consentono la scelta fra criteri diversi di valutazione o di impostazione contabile, deve attenersi ai criteri scelti anche nei successivi periodi d'imposta. Se intende

modificarli in tutto o in parte deve darne comunicazione scritta all'ufficio delle imposte nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione”⁵⁸.

La soluzione può essere duplice⁵⁹: vietando l'utilizzo del LIFO; oppure assecondando le intenzioni della IV Direttiva, ossia di sfruttare il fine espositivo dell'allegato, il quale deve esibire gli effetti della sottovalutazione sul risultato di esercizio.

Queste due soluzioni, sviluppate, sono l'esatto riflesso di una ideologia legata al bilancio unico, nel caso si opti per la prima soluzione, oppure al doppio binario. Assecondando la IV Direttiva si andrebbe a beneficiare dei vantaggi del LIFO solamente in sede di dichiarazione.

Raggirando il problema in questione, l'utilizzo del CMP permette di ridurre le oscillazioni di prezzo avvenute all'interno di ogni esercizio, rivelandosi il criterio più economicamente corretto, ma non quello più fiscalmente conveniente. In un'ottica di stabilità del criterio di valutazione delle rimanenze, questa appare la scelta più difensiva, in quanto si esclude il rischio di sopravvalutare le rimanenze, rinunciando tuttavia al possibile vantaggio fiscale.

⁵⁸ Art. 75 comma 1, D.P.R. 597/1973

⁵⁹ G. Falsitta, "Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario" 1985, pag. 30

T.U.I.R. 1986 E RIFORME SUCCESSIVE

INQUADRAMENTO

L'introduzione, attraverso il D.P.R. 917/1986, del Testo unico delle Imposte sui Redditi, rappresenta un punto di svolta rispetto al precedente ordinamento. In questo capitolo si analizzeranno i principi generali che maggiormente caratterizzano questa riforma, e che hanno riportato sia aspetti comuni che punti di distacco rispetto al precedente ordinamento (D.P.R. 597/1973).

È giusto indicare, come tiene a specificare anche Potito⁶⁰, che il D.P.R. 917/1986, ha riordinato, e modificato, le disposizioni normative contenute nei Decreti 597, 598, 599 del 1973; ma deriva che il Testo Unico del 1986 non esaurisce autonomamente l'intera disciplina legata al sistema tributario. Alcuni riferimenti, al momento dell'emissione, erano da ricercarsi nel D.P.R. 600/1973 per quello che riguardava la ritenuta alla fonte e l'accertamento, nel D.P.R. 601/1973 per le agevolazioni tributarie, e nei Decreti 602 e 603 del 1973 in tema di riscossione dell'imposta. Come si è indicato nel capitolo precedente, in precedenza non si era mai previsto un Testo Unico che raccogliesse tutte le disposizioni, ma diverse fonti normative andavano a formare quello che era il precedente sistema tributario in vigore prima del 1986.

Molti effetti del D.P.R. in discussione hanno avuto ripercussioni, alcuni fino ai giorni nostri, si pensi all'istituzione delle categorie di reddito⁶¹, tuttavia, sin dal momento della sua entrata in vigore, il Testo Unico è stato oggetto di immediate e continue modifiche da parte del legislatore, con conseguenti micro-mutazioni degli istituti, alcune delle quali richiederanno un approfondimento in questo stesso elaborato.

Il D.P.R. 917/1986, tra i suddetti effetti, ha cercato di ridurre, innegabilmente, l'effetto dell'inquinamento dell'utile di esercizio civile; tuttavia le modifiche degne di nota in questo senso sono da ricercarsi nelle promulgazioni successive come nel D.lgs. 127/1991 e nel D.lg. 416/1994.

È proprio attraverso il D.lgs. 127/1991 che avverranno le maggiori modifiche, in quanto il legislatore nazionale attuerà diverse disposizioni, della IV Direttiva 78/660/CEE, e ne codificherà di nuove.

⁶⁰ E. Potito, Il sistema delle imposte dirette, 1989, pag. 2

⁶¹ Art. 6 comma 1, D.P.R. 917/1986

ART. 52 DIPENDENZA DELL'UTILE CIVILE DALL'UTILE FISCALE

Nel passaggio da D.P.R. 597/1973 a T.U.I.R. 1986 alcune disposizioni resteranno pressoché immutate, si pensi all'art. 52 D.P.R. 597/1973, ripreso allo stesso articolo del T.U.I.R. 1986, il quale al primo comma chiarisce la dipendenza del reddito rilevante ai fini impositivi dall'utile risultante in bilancio.

Analizzando lo stesso articolo: "Il reddito d'impresa è determinato apportando al risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del seguente capo"⁶².

Come si può notare, la dicitura presenta indubbiamente caratteri di similarità rispetto allo stesso articolo del D.P.R. 597/1973. Di fatti l'art. 52 non ha subito modifiche significative, tuttavia nello studio del Testo Unico è giusto ribadire la presenza del rapporto tra utile civile e reddito fiscale.

Il filo rosso, che va a trasformare l'utile di esercizio, risultante dal bilancio, nella base imponibile, trova la sua collocazione nelle variazioni, in aumento o diminuzione, che verranno operate in via del tutto extra-contabile nella dichiarazione dei redditi.

Se ne ha immediata evidenza in quanto disposto dal comma 2 del medesimo articolo: "se dall'applicazione del comma 1 risulta un perdita, questa è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'art. 8"⁶³. Quest'ultimo prevede una deduzione della perdita fiscale in un massimo di cinque anni, tuttavia non sono richieste scritture contabili, in quanto queste variazioni in diminuzione della base imponibile sono da operarsi in dichiarazione dei redditi.

⁶² Art. 52 comma 1, D.P.R. 917/1986

⁶³ Art. 52 comma 2, D.P.R. 917/1986; la formulazione originale (poi modificata dall'art. 1 comma 1 lett. f, D.lg. 557/1993, convertito in L. 133/1994) prevedeva la sottrazione, dalla perdita registrata in applicazione del comma 1, "dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli art. 63 e 75 commi 5 e 5-bis". Secondo M. Leo e F. Riccomagno (La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 6) questa disposizione, unita all'art. 58 comma 1 lett. a), consentirebbe di trasferire l'esenzione riconosciuta ai proventi conseguiti ad altri redditi eventualmente posseduti. Questo provoca un trasferimento di esenzione provoca, un ingiustificato abbattimento dell'IRPEF (si rimanda alla lettura in questione per approfondimenti).

PRINCIPI CIVILI VS FISCALI

PRUDENZA

Si nota come, nel recepimento della IV Direttiva, più specificatamente all'art. 31, si faccia riferimento al principio della prudenza civilistica⁶⁴, concetto già noto e radicato sia nella normativa che nella dottrina⁶⁵.

In antinomia si pone il principio della prudenza fiscale, codificato nell'ex art. 74 D.P.R. 597/1973, e ora ripreso nell'art. 75 T.U.I.R.⁶⁶, il quale prevede una determinazione certa dell'ammontare degli importi portati a deduzione.

Tuttavia, come evidenziato da Monti⁶⁷, "il criterio di certezza e obiettiva determinazione dei componenti negativi di reddito, (...), non potrà mai declassare la determinazione fiscale del reddito a una quantificazione operata sulla base del "criterio di cassa", e concludendo, "lo stesso Ministero ha fatto proprio una interpretazione meno rigida del criterio in esame, si appalesa sufficiente, per la deducibilità dei costi, che essi siano determinabili e quantificabili oggettivamente secondo un criterio di congruità ovvero di notevole approssimazione".

Una ragione, per la quale il legislatore fiscale ha preferito la determinazione certa dei componenti negativi, può ritrovarsi nel non concedere un mezzo legittimo, agli amministratori, utile ad abbattere il proprio reddito, in ragione di accantonamenti ai fondi rischi privi di ogni ragionevolezza, ma unicamente in favore di norme di diritto tributario. Tuttavia, come citato al paragrafo precedente, il ricorso al criterio di cassa è una interpretazione troppo restrittiva, che andrebbe a stridere col principio di prudenza civilistica, dove nessuna interpretazione potrebbe evitare lo scontro normativo.

⁶⁴ Art. 31 comma 1 lett. c), L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE; secondo la quale: "occorre in ogni caso osservare il principio della prudenza e in particolare: aa) possono essere indicati esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura del bilancio; bb) occorre tener conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione; cc) si deve tener conto dei deprezzamenti sia che l'esercizio si chiuda con una perdita, sia che si chiuda con un utile;"

⁶⁵ A. Monti, *Reddito civile e reddito fiscale*, 1994, pag. 42; l'autrice stessa riporta nelle note una folta letteratura civilistica, la quale va a sostenere il principio della prudenza.

⁶⁶ Art. 75 comma 1, D.P.R. 917/1986; secondo il quale: "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile l'ammontare sono deducibili nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

⁶⁷ A. Monti, *Reddito civile e reddito fiscale*, 1994, pag. 44

L'accoglimento del principio fiscale "in deroga" al principio civilistico, è dato proprio da un'interpretazione, della disposizione tributaria, che va a collocarsi nel mezzo tra il principio regolato dal Codice civile e il principio di cassa, vietando agli imprenditori gli accantonamenti arbitrari, ma permettendo unicamente quelli per i quali è possibile una deduzione ragionevole e attendibile.

Come vanno a confermare Leo e Riccomagno, i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità dell'ammontare "costituiscono gli elementi distintivi tra la competenza regolata dalla normativa civilistica e quella fiscale", ne consegue che l'imputazione secondo i criteri civili, non assume rilevanza fiscale se vengono a mancare i due requisiti sopra indicati. La ragione d'esistere di tale differenza tra norma civile e tributaria è data dalla cautela fiscale perseguita dal legislatore tributario⁶⁸.

È giusto specificare come gli oneri e i componenti negativi possano essere imputati con valenza sia civile che fiscale, qualora presentino i requisiti di certezza dell'esistenza e di determinazione notevole dell'ammontare, anche in presenza della correlazione ai ricavi. In quando non può parlarsi di produzione di reddito se vengono a mancare i ricavi. È necessario prima stabilire l'esercizio di competenza dei ricavi, successivamente, se rispettano i requisiti civili e fiscali, possono essere dedotti i relativi costi, nello stesso esercizio di imputazione degli elementi positivi di reddito⁶⁹.

Si ricorda che l'art. 75 utilizza il concetto di competenza civile, quindi i ricavi sono imputabili in un dato esercizio, osservando⁷⁰: la data di consegna in cui la merce esce dal magazzino; la data di stipulazione dell'atto per beni immobili; la data di ultimazione della prestazione del servizio; la data di maturazione del servizio offerto da un contratto da cui derivano corrispettivi periodici. Per alcune situazioni è difficile ipotizzare un caso di dubbia competenza o imputazione al Codice Civile, tuttavia non sempre la data di ultimazione della prestazione di un servizio può essere precisa, ad esempio.

Come appare, in conclusione dell'analisi del principio civilistico della prudenza e il principio tributaristico della determinazione certa dei componenti negativi possono sembrare in antitesi in contrasto, tuttavia nell'applicazione di questi, non si evidenziano scontri normativi. Emerge, da parte del legislatore tributario, un tentativo di specificazione del principio generale di prudenza, come dettato dal codice civile, attraverso, a parere di chi scrive, una migliore formulazione che permette il perseguimento di un corretto principio economico, limitando le eccessive valutazioni eseguibili, sia in aggiunta che in diminuzione, dagli amministratori.

⁶⁸ M. Leo e F. Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 261

⁶⁹ Risoluzione ex Direzione Generale delle Imposte Dirette del 22 ottobre 1981 n. 9/2940, in Rassegna tributaria 1982, III pag.94

⁷⁰ M. Leo e F. Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 264

INERENZA

Oltre al tema appena discusso, l'art. 75 offre altri spunti, si va a chiarire il principio di inerenza⁷¹. Secondo quest'ultimo i componenti in diminuzione della base imponibile sono da considerarsi tali unicamente nel caso in cui si riferiscono a ricavi tassati, ad esclusione, secondo il medesimo articolo, di "interessi passivi, oneri fiscali, contributivi, e oneri di utilità sociale". Si vanno ad escludere gli elementi negativi di reddito dati, ad esempio, da prelevamenti dei soci, o più in generale, dalla destinazione ad attività diversa da quella esercitata dall'impresa.

DIVIETO DI COMPENSAZIONE

Viene disposto il principio fiscale di divieto di compensazione delle partite. Tale principio era già rilevabile nel Codice Civile⁷², e dall'introduzione del T.U.I.R. originario, la compensazione era paragonata alla non imputazione al bilancio, facendo mancare il vantaggio fiscale della deduzione. Tuttavia è stata introdotta la L. 165/1990, e quindi posteriormente all'originale emanazione del T.U.I.R. nell'1986, la quale ha aggiustato il difetto normativo. Citando testualmente: "Ai fini dell'applicazione dell'articolo 75 D.P.R. 917/1986, deve intendersi che le spese ed i componenti negativi sono imputati al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto (...). Salvo che il fatto non costituisca violazione punita in misura più grave, per il compenso di partite effettuato in violazione al codice civile ovvero in caso di mancata evidenziazione, nell'apposito prospetto di cui agli articoli 3 e 5 D.P.R. 600/1973, si applica la pena pecuniaria prevista dall'articolo 48, secondo comma, del predetto decreto aumentata della metà"⁷³.

Come indica Buffelli⁷⁴, la norma appena citata, "ha modificato, con effetto retroattivo, la portata della disposizione, nel senso che la compensazione di partite non rileva più fiscalmente alla condizione che i costi e le spese siano stati annotati nelle scritture

⁷¹ Art. 75 comma 5, D.P.R. 917/1986

⁷² Art. 2423-ter comma 6, Codice Civile

⁷³ Art. 1 Allegato 1, L. 165/1990; tale disposizione va modificare l'art. 2 del D.lg. 90/1990, che a sua volta andava a modificare il D.P.R. 917/1986, aggiungendo il comma 6-bis, di cui questa nota è il riferimento.

⁷⁴ G. Buffelli, M. Piazza, R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale, 1994, Pag 38

contabili". La compensazione non ha più rilevanza a livello fiscale, mantenendo unicamente rilevanza civilistica.

Secondo la L. 165/1990, la violazione del principio civile o la mancata evidenziazione nel prospetto secondo l'art. 3 D.P.R. 600/1973⁷⁵ porta alla relativa sanzione amministrativa, salvo più gravi effrazioni. Si ricorda che compensazione di partite è consentita unicamente se espressamente consentita dalla legge.

IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO

Ultimo, ma non di minor importanza, è il principio di imputazione al conto economico, anch'esso presente nell'art. 74 D.P.R. 597/1973.

Gli incisi dell'art. 75 che trattano il tema dell'imposizione sono diversi, in quanto ognuno tratta situazioni ed elementi differenti, iniziando dagli elementi positivi di reddito: "I ricavi e gli altri proventi di ogni genere concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati a Conto dei profitti e delle perdite"⁷⁶; questa formulazione permette di includere i proventi non dichiarati volutamente dal contribuente nel tentativo di evadere l'azione impositiva.

L'articolo continua al comma successivo: "Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza"⁷⁷, se il comma si interrompesse in questo punto ci sarebbe una riconferma del binario unico, secondo il quale tutti gli elementi devono necessariamente transitare per l'imputazione al bilancio civilistico. Il comma continua specificando che "sono deducibili gli oneri che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono o consentono il rinvio"⁷⁸. Da questa lettura si possono distinguere tre diverse arre d'azione.

⁷⁵ Art 3 comma 1 secondo periodo, D.P.R. 600/1973; l'inciso di interesse è il seguente. "I ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari, secondo le disposizioni del capo VI del titolo I del citato testo unico, per la determinazione del reddito d'impresa devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non risultanti dal bilancio.

⁷⁶ Art. 75 comma 3, D.P.R. 917/1986

⁷⁷ Art. 75 comma 4 primo periodo, D.P.R. 917/1986

⁷⁸ Art. 75 comma 4 secondo periodo, D.P.R. 917/1986

Per primo l'obbligo dell'imputazione al Conto Economico di competenza degli elementi passivi, il quale viene inteso come regola generale, e che abbraccia tutti gli elementi passivi del bilancio.

Secondo principio è l'esplicita disposizione di legge che preveda la deducibilità, di uno specifico elemento negativo di reddito, a prescindere dalla sua imputazione al Conto Economico di competenza, come viene disposto ad esempio per la partecipazione agli utili di amministratori, dipendenti e associati in partecipazione⁷⁹.

Terzo, e ultimo. È il principio di riporto della deducibilità di un onere, esposto nel bilancio di competenza nell'esercizio precedente, nell'esercizio successivo

Al comma successivo⁸⁰, le spese e gli altri componenti negativi, qualora si riferiscano indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto proporzionale di cui ai commi 1,2,3 dell'art. 63⁸¹. Tenendo presente che gli, eventuali, interessi passivi sono esclusi da questo calcolo di deducibilità proporzionale ai ricavi tassati.

A conclusione della codificazione del principio di competenza, l'ultimo comma⁸² del suddetto articolo spiega come l'omessa o errata registrazione contabile, prevista per beneficiare della deduzione di un onere, comporti la perdita del vantaggio fiscale data da tale deduzione ai fini della determinazione della base imponibile.

La deducibilità, o l'imputabilità, degli elementi diversi da quelli esposti nel bilancio di competenza dell'esercizio, avverrà tramite variazione, in aumento o diminuzione, in sede di dichiarazione dei redditi. In via, quindi, del tutto extra-contabile all'esterno della normativa civilistica. Questo dall'entrata in vigore del D.P.R. 917/1986 fino all'entrata in vigore del D.lgs. 127/1991, il quale è andato a modificare, seppur per breve tempo, lo schema di Conto Economico civilistico normato dal diritto civile.

DOPPIO BIANRIO CONTRO DIPENDENZA ROVESCIAATA

Non è mancato il parere dei sostenitori del "doppio bilancio" secondo i quali "la necessaria imputazione al CE dei costi ed oneri ai fini della loro rilevanza fiscale va

⁷⁹ M. Leo e F. Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 267

⁸⁰ Art. 75 comma 5, D.P.R. 917/1986

⁸¹ M. Leo e F. Riccomagno (La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 269

⁸² Art. 75 comma 6, D.P.R. 917/1986

intesa quale disposizione eccezionale, come tale applicabile soltanto in alcune ipotesi specifiche”⁸³. In sintesi, la locuzione “le spese e gli oneri specificamente afferenti ricavi e altri proventi, che pur non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”⁸⁴, lascia intendere la presenza di un secondo prospetto ideato con lo scopo di operare le variazioni per la determinazione della base imponibile.

Tuttavia, come visto in precedenza, gli oneri sono deducibili solo tramite imputazione a Conto Economico civilistico, la lettura dell'intero quarto comma non va a configurare la creazione di un secondo bilancio, detto fiscale, ma una clausola, come indicato da Barbato⁸⁵, di salvaguardia dall'inquinamento fiscale. L'autrice continua affermando che l'interpretazione esasperatamente letterale (dell'art. 74 D.P.R. 597/1973)⁸⁶, ha portato ad “autentici stravolgimenti nella redazione dei Conti Economici che hanno finito per accogliere, in alcuni casi, persino voci dello Stato Patrimoniale nel timore, da parte delle imprese, di vedersela rifiutare l'ammissibilità a fini fiscali”.

Secondo i sostenitori della “dipendenza rovesciata”, il principio di competenza appena analizzato rappresenta una “deroga al principio generalissimo su cui si fonda la determinazione del reddito d'impresa”⁸⁷, quest'ultimo è l'art. 52, esposto in precedenza, secondo il quale: “Il reddito d'impresa è determinato apportando al risultato netto del conto dei profitti e delle perdite le variazioni, in aumento o in diminuzione, conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del seguente capo”⁸⁸.

In riferimento ai criteri fiscali utilizzati, a discapito di quelli civilistici meno convenienti, i fenomeni contabili che danno origine a fenomeno di dipendenza rovesciata abbondano. Questa situazione impone l'inserimento a Conto Economico civilistico di oneri, ed elementi negativi, che civilisticamente non hanno fondamento civilistico, ma che devono essere iscritti comunque per beneficiare della deduzione, anche se si tratta di elementi resi validi dalla normativa tributaristica.

Si può affermare pacificamente che il T.U.I.R. emanato nel 1986 abbandona il principio del “bilancio unico” del D.P.R. 597 (e seguenti) del 1973 per abbracciare il principio, meno estremo, della “dipendenza rovesciata”.

⁸³ A. Monti, Reddito civile e reddito fiscale, 1994, pag. 47

⁸⁴ Art. 75 comma 4 ultimo periodo, D.P.R. 917/1986

⁸⁵ M. B. Barbato, Reddito imponibile e risultato economico di gestione: sancita la diversità o avvicinate le posizioni?, in Rassegna Tributaria 1989, I, pag. 394

⁸⁶ Il periodo a cui ci si riferisce è il seguente: “I costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al Conto dei profitti e delle perdite”.

⁸⁷ A. Monti, Reddito civile e reddito fiscale, 1994, pag. 47

⁸⁸ Art. 52 comma 1, D.P.R. 917/1986 (ex art. 52 D.P.R. 597/1973)

IV DIRETTIVA CEE

VARIAZIONI DI VALORE

Questa fonte normativa ha portato a una delle maggiori modifiche del periodo in oggetto. Iniziando dalla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, avvenuta nel 1978, si può individuare immediatamente nell'introduzione la propria ragione d'essere: "è necessario che nella Comunità si stabiliscano condizioni giuridiche equivalenti minime in quanto all'estensione delle informazioni finanziarie che devono essere fornite al pubblico da parte di società concorrenti", continua al punto successivo, "considerando che i quadri annuali devono fornire un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società; che a tal fine è necessario prevedere schemi vincolanti per la redazione dello stato patrimoniale e del conto dei profitti e delle perdite e stabilire il contenuto minimo dell'allegato". Appare esplicito come il legislatore comunitario voglia lasciare ampio respiro ai legislatori dei singoli Paesi membri, in quanto gli interessi di adeguata pubblicità ed esposizione dei dati è un principio da considerarsi generalissimo. Il quale è perseguito tramite l'adozione di, come citato sopra, "schemi vincolanti di Conto Economico e Stato Patrimoniale"⁸⁹, e "coordinare i vari metodi di valutazione".

Volendo continuare, il legislatore comunitario è rimasto neutro rispetto alle decisioni dei legislatori tributari dei diversi singoli Stati. Come confermato dalla dottrina, le disposizioni che cercano di raccordare disciplina commerciale e disciplina tributaria "presuppongono la facoltà dei legislatori interni di escludere, imporre o semplicemente consentire tali variazioni"⁹⁰, imponendo degli obblighi di chiara rappresentazione degli effetti delle variazioni ogni qualvolta queste si manifestano.

Sul tema si possono richiamare diversi articoli, i quali danno una visione migliore se considerati congiuntamente: art. 35 e art. 39 possono considerarsi paralleli in tema di rettifiche di valori delle immobilizzazioni, il primo, e di valori nell'attivo circolante, il secondo. Altra disposizione degna di nota è l'art 43, il primo articolo della Sezione 8 della Direttiva, la quale dispone le norme di "Contenuto dell'allegato". Passando ora ad analizzarle singolarmente.

⁸⁹ In tal senso si rimanda alla disposizione dell'art. 8, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE

⁹⁰ A. Monti, Reddito civile e reddito fiscale, 1994, pag. 5

L'art. 35 riguarda la valutazione delle immobilizzazioni, nei vari commi e punti viene espresso chiaramente: "Gli elementi delle immobilizzazioni devono essere valutati al prezzo di acquisizione o al costo di produzione"⁹¹, riprendendo esattamente il contenuto del Codice Civile. Tuttavia, "se gli elementi delle immobilizzazioni sono oggetto di rettifiche di valori eccezionali esclusivamente in applicazione in applicazione della legislazione fiscale, nell'allegato occorre indicare l'importo debitamente motivato da tali rettifiche"⁹². In questo modo si elimina ogni tipo di interpretazione delle precedenti disposizioni del 597/1973 (dato che il T.U.I.R. non era ancora presente), e si stabilisce esattamente il metodo di rettifica di valore, ossia dandone precisa e chiara visione degli effetti che tale rettifica di valore, effettuata in base alle norme fiscali, ha avuto sul bilancio.

Pure l'art. 39, facendo comunque riferimento alla valutazione al costo d'acquisto o di produzione, specifica che gli elementi dell'attivo circolante "sono oggetto di rettifiche di valore eccezionali a causa esclusivamente dell'applicazione della legislazione fiscale, nell'allegato occorre indicarne l'importo debitamente motivato"⁹³. Una dicitura molto simile a quella riportata dall'art. 35, la quale ribadisce inequivocabilmente lo stesso concetto: una chiara esposizione degli effetti delle norme fiscali direttamente in bilancio.

L'art. 43, si rivolgendosi a una platea di conti maggiore rispetto ai due precedenti articoli, il primo comma contiene al suo interno diversi punti, quello di maggiore interesse in questa sede è il decimo: "L'allegato deve contenere, oltre alle indicazioni prescritte dalle altre disposizioni della presente direttiva, le indicazioni concernenti: la proporzione in cui il calcolo dell'utile o della perdita di esercizio è stato influenzato da una valutazione delle voci effettuata, in deroga ai principi degli articoli 31 e da 34 a 42, durante l'esercizio o un esercizio precedente per poter ottenere sgravi fiscali. Qualora tale valutazione incida in modo apprezzabile sul futuro onere fiscale, devono essere fornite indicazioni in merito"⁹⁴.

Le indicazioni sono più generali per essere le più inclusive possibili, ma questo articolo ha un quid aggiuntivo: viene riconosciuta agli amministratori la capacità di optare per una più vantaggiosa valutazione fiscale unicamente in ragione di un inferiore prelievo. Accantonando ogni ragionevole valutazione effettuata in base al principio della competenza economica.

⁹¹ Art. 35 comma 1 lett. a), L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE

⁹² Art. 35 comma 1 lett. c.cc), L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE

⁹³ Art. 39 comma 1 lett. e), L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE

⁹⁴ Art. 43 comma 1 punto 10, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE

È evidente, considerando la IV Direttiva in toto, che la normativa fiscale è definitivamente entrata a far parte delle fonti da interrogare durante la redazione del bilancio.

Il sistema fin qui delineato non affianca il binario unico, bensì ci si avvicina trova conferma nel principio di “dipendenza rovesciata”. Ciò che si può dire esser stato il maggior effetto “indesiderato”, che questa Direttiva ha prodotto, è quello di rendere pervasive le norme tributarie, in quanto la loro mancata applicazione comporta una perdita di vantaggio fiscale, e l’adozione di tali criteri tributari non comporta violazioni di norme civili, non sono presenti ragioni per optare per una più rigida applicazione delle norme civili, seppur quest’ultima sia ritenuta la più corretta economicamente.

Nella codificazione della IV Direttiva, la dipendenza rovesciata ha raggiunto il massimo livello di incidenza sul bilancio, non risparmiandone alcuna voce grazie all’art. 43, rendendo sostanzialmente “obbligatorie” delle disposizioni tributarie enunciate semplicemente come opzionali.

La predisposizione, di tutti e tre gli articoli sopra analizzati, ad accogliere rettifiche operate in applicazione di norme esclusivamente fiscali è stata volutamente prevista dal legislatore comunitario per assecondare i principi cardini presenti nelle diverse giurisprudenze degli Stati membri.

Sempre come indicato da Monti, gli artt. 35 e 39 si avvicinano al principio della “dipendenza rovesciata delle risultanze del bilancio civilistico dall’applicazione di disposizioni fiscali”⁹⁵. Nel recepire tali norme, sia il legislatore tedesco che francese hanno annesso anche il concetto di un necessario, in questo caso definito anche impropriamente, “inquinamento” delle voci civili ad applicazione di norme fiscali; il legislatore anglofono, vigendo in tale ordinamento un rigido “doppio binario”, non ha avuto ragione di includere alcun tipo di ingerenza fiscale nel bilancio civilistico.

Il tema di discussione, e di novità, portato dalla IV Direttiva è quello del trattamento delle sfasature temporali, causate dalle variazioni in aumento e diminuzione per effetti norme tributarie, le quali danno origine al fenomeno della “fiscalità latente”.

Proseguendo l’analisi dell’art. 43, si possono individuare, quelle che sembrano essere due scelte opzionali: “la differenza fra l’onere fiscale imputato all’esercizio e agli esercizi precedenti e l’onere fiscale già pagato o da pagare per tali esercizi, nella misura in cui la differenza è apprezzabile in relazione al futuro onere fiscale. Tale importo può anche essere indicato in modo cumulato nello stato patrimoniale, in una voce specifica dal titolo corrispondente”⁹⁶. Nel primo periodo si delinea, come per il

⁹⁵ A. Monti, *Reddito civile e reddito fiscale*, 1994, pag. 14

⁹⁶ Art. 43 comma 1 punto 11, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

punto 10 del medesimo articolo, che l'allegato contenga le informazioni relative all'adozione di criteri fiscali che comportano delle variazioni di valore rispetto all'adozione di criteri civilistici. Nel secondo periodo si rende opzionale una contabilizzazione, allo Stato Patrimoniale, di dette differenze di valori.

Nella situazione fin qui configurata, il Conto Economico alla voce 22) comprende sia l'acconto delle imposte pagate, sia il debito residuo; mentre lo Stato Patrimoniale comprende l'interezza del debito tributario, alla voce D.11. Questa situazione andrebbe contro la disposizione della Direttiva in quanto è previsto un conto di Stato Patrimoniale che presenti un titolo di carattere speciale non riscontrabile nel calderone generale della voce D.11 "Debiti tributari".

Tuttavia la comparazione tra le due poste di bilancio, voce 22 del Conto Economico e D.11 dello Stato Patrimoniale, da piena evidenza degli effetti delle variazioni fiscali. Ciò che la IV Direttiva propone è di dare evidenza nello Stato Patrimoniale "la cumulata indicazione, sotto una voce specifica, della differenza tra l'onere fiscale imputato all'esercizio e agli esercizi precedenti e l'onere fiscale già pagato o da pagare"⁹⁷. La Commissione Europea, nel caso il legislatore nazionale adottasse questo metodo di contabilizzazione, delega le stesse giurisprudenze nazionali alla previsione della nomenclatura e all'utilizzo della voce patrimoniale adibita ad accogliere tale cumulo di variazioni, operate in osservanza delle norme fiscali.

A tale previsione non sono mancate critiche, tra le quali quella di Tarigo, secondo la quale la Direttiva non prevede la fattispecie in cui la tassazione differita produca un credito d'imposta⁹⁸. L'imposizione differita può manifestarsi:

- o sia nel passivo, nel caso in cui l'imposta civilisticamente imputabile sia maggiore rispetto a quella vera e propria, calcolata in seguito alla determinazione della base imponibile fiscale;
- o sia nell'attivo, all'opposto, nel caso in cui l'imposta calcolata sulla base imponibile fiscale sia maggiore di quella calcolata utilizzando l'utile di esercizio;

La "tassazione latente", o differita, è data proprio dalle variazioni intervenute in applicazione delle norme tributarie, che sono andate a modificare la base imponibile del prelievo fiscale.

⁹⁷ P. Tarigo, La valutazione in bilancio della fiscalità differita 1991, pag. 378

⁹⁸ P. Tarigo, op. cit., pag. 379

La questione sollevata dall'autrice fa riferimento al divieto di compensazione delle partite⁹⁹, in questo caso tra voci di attivo e passivo, di fatti la "cumulata indicazione sotto una voce specifica" presuppone, in questa fattispecie, una compensazione di partite.

Stando a quanto descritto, il compito di chiarire l'indicazione di tale fenomeno spetterà ai legislatori nazionali, per esempio dando evidenza degli effetti delle variazioni, e delle conseguenti imposte differite, in Nota Integrativa.

Rileggendo il paragrafo in cui si analizza l'art. 43, la soluzione, in tema di fiscalità latente e differita, alla lacuna del legislatore comunitario, e alla critica appena riportata, appare evidente a punto 10 del suddetto articolo.

Riprendendo brevemente il punto 10, qualora si effettui la scelta dell'adozione di un criterio fiscale, creando quindi delle differenze valutative che a loro volta formeranno un'imposizione differita, si ha l'obbligo di fornire "indicazioni in merito". Tali indicazioni non possono intendersi come la rappresentazione cumulata in una singola voce dello Stato Patrimoniale.

Si può concludere affermando che i legislatori dei diversi Stati membri, si sarebbero dovuti rifare alla disposizione dell'art. 43 per sanare la lacuna data dalla generica previsione di contabilizzazione della fiscalità differita.

SCHEMI DI CONTO ECONOMICO

IV DIRETTIVA

Quello che si è descritto, in via astratta, nel capitolo precedente, verrà ripreso di seguito dando dimostrazione delle modalità di rappresentazione della fiscalità differita, in Conto Economico, previste della IV Direttiva, e quindi valide per l'Unione intera. Questo tema assume rilievo nell'analisi del D.lgs. 127/1991, il quale ha recepito la IV Direttiva CEE, codificando civilisticamente l'italianissima "appendice fiscale".

Iniziando dalle disposizioni della Direttiva, è giusto precisare come "ai fini della presentazione del conto profitti e perdite, gli Stati membri prevedono uno o più degli schemi previsti dagli articoli da 23 a 26. Se uno Stato membro prevede più schemi,

⁹⁹ Art. 7, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

può lasciare alle società la scelta tra questi ultimi”¹⁰⁰. Si lascia una relativa libertà di previsione ai singoli legislatori nazionali¹⁰¹, restando all’interno dei dettati della Direttiva.

Questo schema di Conto Economico sicuramente faciliterà la comprensione, non essendo dissimile dallo schema attualmente in vigore:

RIGA	SCHEMA ART. 23 IV DIRETTIVA
...	...
14	Imposte sull’utile (perdita) della gestione ordinaria
15	Utile (perdita) netto della gestione ordinaria dopo il pagamento delle imposte
16	Proventi straordinari
17	Oneri straordinari
18	Utile (perdita) della gestione straordinaria
19	Imposte sull’utile (perdita) della gestione straordinaria
20	Altre imposte non comprese nelle voci precedenti
21	Utile di esercizio

I conti, le voci, previste dall’art. 23 al 26 non presentano significative variazioni sotto l’aspetto del numero o della nomenclatura, l’unica differenza riscontrabile è quella dell’ordine di disposizione dei conti. l’analisi si concentrerà sull’area nella quale vengono contrapposti gli utili ai prelevamenti fiscali.

La parte finale dello schema, di cui sopra, può beneficiare di una deroga, sempre offerta dalla Direttiva, che va a modificare l’aggregazione delle voci al suo interno. “Gli Stati membri possono consentire che le imposte sull’utile o sulla perdita proveniente dalle attività ordinarie e le imposte sull’utile o sulla perdita straordinario siano raggruppate ed iscritte nel conto profitti e perdite in una voce inserita prima della voce «Altre imposte non comprese nelle voci precedenti. In tal caso la voce «Utile (perdita) proveniente dalle attività ordinarie dopo pagamento delle imposte» è soppressa negli schemi degli articoli da 23 a 26. »”¹⁰². Lo schema, secondo quanto indicato dalla disposizione assume questa forma:

¹⁰⁰ Art. 22, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

¹⁰¹ Art. 6, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

¹⁰² Art. 30 comma 1, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

RIGA	SCHEMA ART. 30 IV DIRETTIVA
...	...
16	Proventi straordinari
17	Oneri straordinari
18	Utile (perdita) della gestione straordinaria
19	Imposte sull'utile (perdita) della gestione ordinaria e straordinaria
20	Altre imposte non comprese nelle voci precedenti
21	Utile (perdita) di esercizio

Tale modifica porta all'eliminazione, e alla non immediata determinabilità, dell'utile (perdita) della gestione ordinaria, il quale è ricavabile tramite la somma delle imposte (alle voci 19 e 20) dalla sottrazione dell'utile della gestione straordinaria (voce 18). Inoltre: "se tale deroga viene applicata, le società devono indicare nell'allegato in quali proporzioni le imposte sull'utile, o sulla perdita, gravano sull'utile, o sulla perdita, proveniente dalle attività ordinarie e sull'utile, o sulla perdita, straordinario"¹⁰³.

Si può affermare che dalle disposizioni che la Direttiva contiene, lo schema di Conto Economico adottato dal legislatore italiano dovrebbe essere riconducibile a una di queste due alternative. Presupponendo l'adozione dello schema indicato all'art. 23.

D.LGS. 127/1991

L'evidenza nell'allegato, richiamata dalla norma appena citata, è il tratto essenziale disposto dalla Direttiva 78/660/CEE, tuttavia la dottrina ritiene necessaria "una precisa rappresentazione in Conto Economico di tali variazioni"¹⁰⁴.

¹⁰³ Art. 30 comma 2, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

¹⁰⁴ A. Monti, *Reddito civile e reddito fiscale*, 1994, pag. 19

Accogliendo tale linea di pensiero, il legislatore nazionale, ha emanato il D.lgs. 127/1991, in attuazione della IV Direttiva 78/660/CEE.

In Italia la IV Direttiva è stata recepita, in ritardo rispetto alle legislazioni di cui si è appena discusso, attraverso il D.lgs. 127/1991.

Si precisa fin da subito come il “doppio binario” non trovi sfogo in questa riforma, in quanto le disposizioni che più si avvicineranno a tale principio saranno da considerarsi deroghe al principio generale della “dipendenza rovesciata”.

Tornando alla discussione in tema di schemi di bilancio, l'attuazione della Direttiva CEE ha portato codificazione di un nuovo schema di bilancio, Stato Patrimoniale¹⁰⁵ e Conto Economico¹⁰⁶. Proprio in quest'ultimo spicca la sezione finale del prospetto:

RIGA	SCHEMA ART. 7 D.LGS. 127/1991
...	...
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE
22	Imposte dell'esercizio
23	Risultato dell'esercizio
24	Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie
25	Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie
26	Utile (perdita) d'esercizio

Le voci 24 e 25, costituiscono la c.d. “appendice fiscale”, le quali a primo impatto sembrano svolgere la funzione di dividere l'utile determinato civilisticamente dagli effetti fiscali e dalla base imponibile risultata al rigo 26. Questa affermazione è corretta, tuttavia “agli effetti del risultato d'esercizio (riga 13) tale rappresentazione non è possibile stante l'influenza che le valutazioni fiscali provocano sulle imposte imputate a gestione”.

Le imposte sono calcolate sul “Risultato prima delle imposte”, il quale assimila al suo interno tutti i componenti del Conto Economico a cui è sottostante, al netto delle voci 24 e 25, le quali rettificano la base imponibile civile (c.d. “Risultato prima delle imposte”) con gli effetti quantitativi delle norme fiscali.

¹⁰⁵ Art. 6, D.lgs. 127/1991

¹⁰⁶ Art. 7, D.lgs. 127/1991

Le imposte indicate in bilancio risentono delle variazioni fiscali esposte di seguito, quindi non si può affermare che il rigo 23, "Risultato di esercizio", sia una voce influenzata unicamente da disposizioni della giurisprudenza civilistica.

L'introduzione delle due voci fiscali ha portato anche a vantaggi, si pensi alle difficoltà che ha comportato l'applicazione dell'ammortamento anticipato (esaminate nel precedente capitolo), dopo l'introduzione dello schema presente l'ammortamento ordinario troverà la sua collocazione nella voce B.10.b "Ammortamento di immobilizzazioni materiali", mentre il parallelo ammortamento anticipato verrà iscritto alla voce 25 "Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie"¹⁰⁷.

Si nota come le imposte siano da ritenersi complessive sia della gestione ordinaria, sia di quella straordinaria, in osservanza della deroga disposta dall'art. 30. Ciò che non viene osservato è la suddivisione, e quindi la messa in evidenza, della proporzione dell'incidenza di entrambe le gestioni nella voce delle imposte, la quale le aggrega mancando di una funzione informativa prescritta dalla IV Direttiva¹⁰⁸.

Di seguito si propone l'area dello schema di Conto Economico osservante di quest'ultima disposizione. Si sottolinea come detto prospetto non sia mai stato codificato dalla giurisprudenza italiana.

RIGA	SCHEMA ART. 7 D.LGS. 127/1991 - CORRETTO
...	...
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE
22	Imposte dell'esercizio a) gestione ordinaria b) gestione straordinaria
23	Risultato dell'esercizio
24	Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie
25	Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie
26	Utile (perdita) d'esercizio

¹⁰⁷ P. Tarigo, La valutazione in bilancio della fiscalità differita 1991, pag. 394

¹⁰⁸ Art. 30 comma 2, L. 222/1978 IV Direttiva 78/660/CEE.

Per una esatta corrispondenza tra i dettati di entrambe le normative, 78/660/CEE da un lato, e D.lgs. 127/1991 dall'altro, sarebbe stata necessaria l'aggiunta delle righe 22.a e 22.b. Le quali sarebbero risultate coerenti anche con l'intero prospetto di Conto Economico, in quanto, lo schema previsto dal D.lgs.127/1991 teneva alla distinzione tra proventi e oneri ordinari e straordinari, a differenza dello schema attuale che ha soppresso l'area di gestione straordinaria accorpandola ad altri conti di bilancio.

Nella stesura del D.lgs.127/1991 il legislatore italiano ha preso una posizione definita nel regolare il rapporto tra criteri di valutazione civilistici e tributaristici. Si possono osservare due distinte classi di criteri adottabili nella redazione del bilancio¹⁰⁹:

- regole civili adottate dalla giurisprudenza fiscale, rendendole valide ai fini dell'azione impositiva; si pensi alla valutazione delle rimanenze ai sensi del Codice Civile¹¹⁰, adotta criteri stabiliti dalla normativa tributaria. La valutazione secondo uno dei metodi indicati civilmente, ma sostanzialmente di metodi di origine tributaria¹¹¹ si tratta, produce i propri effetti nella voce "Differenza tra valore e costi della produzione"¹¹². Di fatto gli effetti fiscali si ripercuotono, nello schema di Conto Economico, anche in aree precedenti alla "appendice fiscale".
- regole fiscali ammesse civilmente nella formazione dell'utile d'esercizio, che tuttavia devono essere evidenziate nella c.d. "appendice fiscale", e quindi nella sezione successiva alla riga 23 "Risultato d'esercizio".

Nel caso si intenda procedere all'utilizzo dell'appendice fiscale, la Nota Integrativa dovrà dare evidenza della composizione delle righe 24 e 25, giustificando l'utilizzo di tali voci, in ragione dell'applicazione di quali norme fiscali sono state richiamate nella redazione del bilancio¹¹³.

L'appendice fiscale ha avuto vita breve, infatti, la L. 503/1994, la quale ha convertito il D.lg. 416/1994, ha previsto l'eliminazione dell'appendice fiscale e, di conseguenza, di ogni suo riferimento normativo.

¹⁰⁹ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale 1994, pag. 7.

¹¹⁰ Art. 2426 n. 10, Codice Civile.

¹¹¹ Art. 9, D.lgs. 127/1991; il quale modifica l'originario art. 2426 del Codice civile, introducendo, al punto 10, i concetti di "costo medio ponderato, primo uscito ultimo entrato e primo entrato ultimo uscito".

¹¹² Art. 7, D.lgs. 127/1991; situata successivamente al gruppo dei costi B e precedentemente al gruppo dell'area finanziaria C, tale voce accoglie la differenza tra i gruppi A e B, dando il risultato della gestione corrente dell'impresa, depurata da effetti finanziari, fiscali e straordinari.

¹¹³ Art. 10, D.lgs. 127/1991; il quale va a modificare l'art. 2427 del Codice Civile, introducendo, tra gli altri, il punto 14, secondo il quale la Nota Integrativa deve indicare: "La composizione delle voci numeri 24 e 25 dell'art 2425, indicando le ragioni della scelta effettuata";

Si è eliminata l'appendice¹¹⁴, si consente l'adozione di criteri di valutazione che effettuino "rettifiche di valore e accantonamenti in applicazione di norme tributarie"¹¹⁵, inoltre anche l'art. 2427 C.C. non è immune da modifiche, vedendosi sostituito parzialmente attraverso la formulazione: "i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione, di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti da apposite voci del Conto Economico"¹¹⁶.

Quest'ultima disposizione ridimensiona gran parte delle innovazioni avanzate dal D.lgs. 127/1991, facendo tornare il legislatore italiano sui propri passi, il quale ha dovuto elaborare una nuova forma di schema di bilancio osservante i principi sanciti dalla IV Direttiva CEE.

Da ciò che afferma la L. 503/1994 il nuovo schema di Conto Economico è il seguente:

RIGA	SCHEMA ART. 7 D.LGS. 127/1991
...	...
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE
22	Imposte dell'esercizio
26	Utile (perdita) d'esercizio

Secondo Buffelli tramite tali modifiche viene recepito il cosiddetto "principio della dipendenza rovesciata", secondo cui il bilancio può essere redatto adottando criteri di valutazione e di determinazione delle rettifiche di valore e degli accantonamenti previsti dalla norma tributaria, alla condizione che tali voci siano adeguatamente evidenziate e motivate in Nota Integrativa.¹¹⁷

L'autore continua spiegando come, sostanzialmente, l'appendice fiscale trova la sua nuova collocazione in un altro documento del bilancio. Infatti è necessario dare

¹¹⁴ Art. 1, L. 503/1994; conversione del D.LG. 416/1994, in cui all'art. 2-bis comma 1 si modifica l'art. 2425 Codice Civile, abrogando i numeri 23, 24, 25.

¹¹⁵ Art. 1, L. 503/1994; conversione del D.LG. 416/1994, in cui all'art. 2-bis comma 2 si modifica l'art. 2426 Codice Civile, il quale detta l'adozione dei criteri di valutazione nella redazione del bilancio.

¹¹⁶ Art. 1, L. 503/1994; conversione del D.LG. 416/1994, in cui all'art. 2-bis comma 3 si modifica l'art. 2427 punto 14 Codice Civile, il quale tratta gli elementi di cui si deve dare evidenza nella Nota Integrativa.

¹¹⁷ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale 1994, pag. 7.

evidenza degli effetti fiscali intervenuti su tutte le poste di bilancio, in quanto criteri di valutazione civili e criteri dettati da norme tributarie confluiscono all'intero delle stesse poste di bilancio, questa può essere considerata una estensione degli effetti dell'art. 75¹¹⁸.

Essendo prevista un'entrata in vigore immediata della L. 503/1004, dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹¹⁹, le disposizioni abroganti l'appendice fiscale e, a cascata, modificanti le ripercussioni di questa nella giurisprudenza civile, si ritengono vigenti per i bilanci chiusi dal 20 agosto 1994 in poi.

¹¹⁸ Art. 75, D.P.R. 917/1986; questo dispositivo sancisce l'obbligo di imputazione al Conto Economico, per approfondimenti rivedere il capitolo dedicato in precedenza. Oppure, M. Leo e F. Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, pag. 267, come sopra citato.

¹¹⁹ Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 193 del 19 Agosto 1994.

CASI SPECIFICI

Come per il capitolo precedente, si darà ora evidenza di alcune novità il T.U.I.R 1986, il collegato D.lgs. 12/1991 hanno portato nella redazione del bilancio.

AMMORTAMENTI ANTICIPATI

Riprendendo lo stesso tema trattato nel capitolo dedicato al D.P.R. 597/1973.

L'ammortamento ordinario è previsto dall'art. 2426¹²⁰, il costo delle immobilizzazioni materiali, e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua capacità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate in Nota Integrativa”.

Parallelamente il diritto tributario norma l'ammortamento fiscalmente rilevante, all'art. 67¹²¹: “la misura massima indicata al comma 2¹²² può essere superata in proporzione alla più intensa utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore. La misura stessa può essere elevata fino a due volte e mezzo nel primo esercizio, e nei successivi 2, per ammortamento anticipato, a condizione che l'eccedenza, se nei rispettivi bilanci non sia stata imputata all'ammortamento dei beni, sia stata accantonata ad apposito fondo del passivo che agli effetti fiscali costituisce parte integrante del fondo ammortamenti. Le quote di ammortamento stanziare in bilancio dopo il completamento dell'ammortamento agli effetti fiscali non sono deducibili e l'apposito fondo concorre a formare reddito per l'ammontare prelevato dall'imprenditore o distribuito ai soci o imputato a capitale in eccedenza alle quote non dedotte.”

È intervenuta, successivamente, anche la L. 503/1994, la quale ha assolto a una funzione di adeguamento terminologico dell'art. 67, sostituendo alla formula “accantonata ad apposito fondo del passivo” con “imputata ad apposita riserva del passivo”, per evitare una possibile mala interpretazione della norma.

¹²⁰ Per come è stato introdotto dall'art. 9 comma 1 punto 2 del D.lgs. 127/1991

¹²¹ Art. 67 comma 3, D.P.R. 917/1986

¹²² Ci si riferisce al comma precedente dello stesso articolo, dove si fa riferimento ai coefficienti che segnano il massimo deducibile consentito.

Secondo l'art. 67 la quota di ammortamento ordinario può essere, in riferimento al testo sopra citato, "elevata fino a due volte e mezzo nel primo esercizio e nei due successivi", quindi il massimo anticipabile corrisponde allo stesso importo della quota ordinariamente imputata a bilancio.

Le soluzioni contabili per far sì che ciò avvenga sono due¹²³:

- Imputazione dell'ammortamento anticipato al Conto Economico, facendolo confluire nel fondo ammortamento ordinario. Si va a creare una perfetta corrispondenza tra fondo civilistico e fondo rilevante ai fini impositivi, senza alcuna necessità di coordinazione. Chiaramente l'ammortamento anticipato andrebbe a decurtare il valore civilistico dell'immobilizzazione.
- Imputazione dell'ammortamento anticipato ad apposita riserva. Non volendo confondere ammortamento ordinario e anticipato, nello Stato Patrimoniale, ritenendo inoltre l'iscrizione dell'ammortamento anticipato, al fondo ordinario, come una manovra civilisticamente inammissibile. È possibile optare per l'accantonamento in una riserva del patrimonio netto.

Conclusi l'ammortamento fiscale, quello ordinario proseguirà senza intralciare la sfera tributaria, tuttavia è necessario che quest'ultimo subisca una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, data la non deducibilità del costo, in quanto l'immobilizzazione è completamente, fiscalmente, ammortizzata. Infine le quote di ammortamento ordinario non dedotte fiscalmente vanno in diminuzione della riserva precedentemente costituita, rendendo tale riserva, quota dopo quota, ricchezza tassabile.

La seconda alternativa è sicuramente più invitante, grazie soprattutto al rispetto della chiarezza contabile delle informazioni fornite.

Prendendo ispirazione da un esempio pratico proposto da Buffelli¹²⁴. Ipotizzando un bene strumentale del valore originario di 500, ammortizzabile in 5 anni, per il quale si decide di giovare dell'applicazione dell'ammortamento anticipato.

Ricordando di come l'ammortamento civile sia dimezzato nell'anno di entrata in funzione dell'immobilizzazione¹²⁵. Il piano di ammortamento del bene in oggetto sarà il seguente:

¹²³ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, *Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale 1994*, pag. 121.

¹²⁴ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, *op. cit.*, pag. 122.

¹²⁵ Art. 67 comma 2, D.P.R. 917/1986.

PIANO DI AMMORTAMENTO - D.P.R. 917/1986

Anno	Ammortamento imputato al Conto Economico		Fondo amm. ordinario	Variazioni in Dichiarazione	Riserva amm. anticipato		Fondo amm. fiscale
	Ordinario	Anticipato			Non tassato	Tassato	
n1	50	50	50		50		100
n2	100	100	150		150		300
n3	100	200	250		250		500
n4	100		350	+ 100	150	100	
n5	100		450	+ 100	50	200	
n6	50		500	+ 50	-	250	

Nella colonna di imputazione al Conto Economico avviene esattamente quello che si è descritto in precedenza: l'ordinario segue il suo corso, ingrassando la colonna dedicata al fondo ammortamento ordinario; l'anticipato replica esattamente l'andamento dei primi tre esercizi dell'ammortamento ordinario, andando a confluire nella colonna "Riserva amm. Anticipato – Non tassato".

All'esercizio n3 il "Fondo amm. fiscale" raggiunge il valore originario dell'immobilizzazione sancendo la fine dell'ammortamento fiscalmente deducibile.

La colonna "Variazione in Dichiarazione" riprende gli importi degli ammortamenti ordinari, portandoli in aumento (da qui il segno "+") della base imponibile. Da un altro punto di vista, è come se l'ammortamento, in precedenza, anticipato venisse a stornarsi in seguito a una temporanea sospensione d'imposta degli stessi importi anticipati, di fatti si può notare come il 31/12/n3 rappresenti l'asse di simmetria delle colonne "Ammortamento imputato al Conto Economico – Anticipato" e "Variazione in Dichiarazione".

Per la colonna riguardante le "Variazioni in Dichiarazione" effettuate dal quarto esercizio, queste andranno a sottrarsi alla colonna "Riserva amm. anticipato – Non tassato", facendo emergere il nuovo utile tassabile in "Riserva amm. anticipato – Tassato"

Le sezioni riquadrate con il bordo spesso sono le informazioni ricavabili direttamente dal bilancio. Ma in assenza delle variazioni extra-contabili e la memoria di un fondo ammortamento fiscale, questo istituto non sarebbe praticabile senza inquinare drasticamente le voci di bilancio riquadrate.

In aggiunta, il legislatore pone anche un limite qualitativo all'utilizzo dell'ammortamento anticipato, ossia che le somme della riserva, appositamente costituita, per accogliere le quote di ammortamento anticipato imputato al Conto Economico, concorrono alla costituzione della base imponibile per gli importi prelevati o distribuiti ai soci, oppure per quelli imputati a capitale in eccedenza alle quote non dedotte¹²⁶.

L'introduzione del D.lgs. 127/1991 ha portato delle modifiche al codice civile in tema di ammortamenti, infatti la nuova previsione riporta un "costo storico delle immobilizzazioni (...) sistematicamente ammortizzato"¹²⁷. Questo non comporta alcuna modifica di natura contabile, ma si ribadisce come il piano d'ammortamento debba essere prestabilito dal momento di acquisto dell'immobilizzazione, senza far ricorso sporadicamente a deroghe del criterio civilistico, solo per un vantaggio fiscale.

Entrambe le soluzioni contabili indicate in precedenza, di imputazione dell'ammortamento anticipato a rettifica dell'immobilizzazione oppure all'opposita riserva, sono applicabili anche allo schema di bilancio post D.lgs. 127/1991. Tuttavia si darà evidenza unicamente del secondo metodo di contabilizzazione, dato che salvaguardia la corretta esposizione civilistica della situazione patrimoniale delle immobilizzazioni.

Riprendendo gli stessi dati dell'esempio precedente¹²⁸:

PIANO DI AMMORTAMENTO - D.LGS. 127/1991						
Anno	Impianto	Amm. ordinario	Amm. anticipato	Rettifiche per norme fiscali	Fnd. amm. civile	Fnd amm. fiscale
n1	500	50	50		50	100
n2	500	100	100		150	300
n3	500	100	100		250	500
n4	500	100		100	350	500
n5	500	100		100	450	500
n6	500	50		50	500	500

¹²⁶ Art. 67 comma 3, D.P.R. 917/1986

¹²⁷ Art 2426 comma 2, Codice Civile; su previsione dell'art. 9 D.lgs. 127/1991.

¹²⁸ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale 1994, pag. 132; questo esempio utilizza la struttura delle tabelle indicate nel riferimento, semplificando la situazione di partenza.

In conseguenza a questo piano di ammortamento, il bilancio, redatto secondo il D.lgs. 127/1991, prenderà la seguente forma:

BILANCIO - D.LGS. 127/1991						
Voce	Anno					
	n1	n2	n3	n4	n5	n6
STATO PATRIMONIALE						
Costo storico	500	500	500	500	500	500
Fnd. amm. civile	- 150	- 250	- 350	- 450	- 500	- 50
B.II.2 Impianto	450	350	250	150	50	0
A.VII Riserva da rettifiche fiscali	50	150	250	150	50	0
CONTO ECONOMICO						
B.10.b Amm. ordinario	- 50	- 100	- 100	- 100	- 100	- 50
24 Rettifiche per norme tributarie				100	100	50
25 Accantonamenti per norme tributarie	- 50	- 100	- 100			

Questa visualizzazione rende chiaro il ciclo di vita della “Riserva da rettifiche fiscali”, secondo l’ipotesi sostenuta in precedenza, la voce 25 “Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie” viene iscritta in aumento della voce del patrimonio netto A.VII “Riserva da rettifiche fiscali”, il tutto per la durata dell’ammortamento anticipato. Quando il fondo ammortamento fiscale raggiungerà il costo storico dell’immobilizzazione, sarà compito della voce 24 “Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie” snellire la Riserva precedentemente costituita, rendendo tassabile il reddito occultato contabilmente, in via temporanea, all’imposizione fiscale.

A differenza dell’ammortamento anticipato normato dal D.P.R. 917/1986, dal D.lgs. 127/1991 non sono necessarie variazioni in Dichiarazione dei redditi, in quanto gli effetti sono prodotti dall’appendice fiscale.

L’esempio proposto è estremamente semplificato, sarà sicuramente necessario uno schema di dettaglio, presente in Nota Integrativa, per descrivere la formazione delle voci 24 e 25 e della “Riserva da rettifiche fiscali”. Si pensi al ricorso, di numerosi

impianti, all'ammortamento anticipato negli stessi esercizi. Una delucidazione sull'andamento del piano d'ammortamento dei singoli immobilizzi è da ritenersi doveroso ad assicurare una corretta informazione ai fruitori del bilancio stesso.

Siamo giunti alla conclusione dell'esistenza dell'appendice fiscale sancita dalla L. 503/1994, la quale ha convertito il D.lgs. 416/1994. quest'ultimo contiene un discreto numero di modifiche al codice civile, ma anche al D.lgs. 127/1991, tra cui anche all'art. 67, abbassando l'ammontare dell'ammortamento anticipato "fino a due volte, nell'esercizio in cui beni sono entrati in funzione per la prima volta e nei due successivi"¹²⁹.

L'introduzione del D.lgs. 416/1994 non sancisce, tuttavia, la fine l'esistenza della "Riserva per rettifiche fiscali", la quale continuerà ad assolvere il compito di accogliere l'ammortamento anticipato, il quale, dalla riga 25 andrà a confluire nella stessa voce dell'ammortamento ordinario, ossia il conto B.10.b "Ammortamento di immobilizzazioni materiali".

Il concorso alla base imponibile della "Riserva da rettifiche fiscali" non avverrà più tramite la voce 24, ma sarà una manovra, una variazione, da attuare extra-contabilmente nella Dichiarazione dei redditi.

SVALUTAZIONE DEI CREDITI

Iniziando l'analisi dalla disciplina civilistica: "gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa e probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza"¹³⁰.

La previsione dell'accantonamento fiscale ad un fondo rischi per la svalutazione dei crediti commerciali è data dal T.U.I.R. 1986 all'art. 71: "Gli accantonamenti al fondo di copertura sui rischi dei crediti, sono deducibili, in ciascun esercizio, nel limite dello 0,5% dell'ammontare complessivo dei crediti risultanti in bilancio che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'art. 53 (..). la deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto il 5% del valore dei crediti sopra indicati alla fine dell'esercizio"¹³¹.

¹²⁹ Art. 1 lett. o, D.lgs. 416/1994

¹³⁰ Art. 2424-bis comma3, Codice Civile

¹³¹ Art. 71 comma 1, D.P.R. 917/1986

Riassumendo, è possibile dedurre massimo lo 0,5% del valore dei crediti commerciali risultanti dallo Stato Patrimoniale ogni anno, fino al raggiungimento del 5% del valore degli stessi crediti da parte del fondo rischi.

Per crediti commerciali si intendono quelli indicati all'art. 53 comma 1, a prescindere quindi dall'iscrizione all'interno delle immobilizzazioni finanziarie ovvero nell'attivo circolante.

Infine, nel caso in cui non sia possibile la riscossione dei crediti, e questi siano imputati a perdita come totalmente non incassabili, interviene il comma 2 del medesimo articolo, il quale indica come tali perdite siano da dedurre interamente nell'esercizio, ad esclusione della quota già accantonata in precedenza. Le perdite su crediti tuttavia devono risultare elementi diversi dall'applicazione del principio della prudenza, un esempio può essere l'avvio di una procedura concorsuale nei confronti del debitore.

È giusto specificare come i crediti per interessi di mora, derivanti da operazioni commerciali, siano trattati diversamente: “gli accantonamenti per rischi su crediti per gli interessi di mora sono deducibili in ciascun esercizio se iscritti in apposito fondo del passivo diverso da quello indicato nel comma 1, fino a concorrenza dell'ammontare dei crediti stessi imputati al conto dei profitti e delle perdite”¹³².

In applicazione del D.P.R. 917/1986 la svalutazione avveniva tramite l'imputazione a Conto Economico della svalutazione, in contropartita all'apposito fondo rischi nel passivo. Nel caso in cui la svalutazione civilistica superasse il limite dello 0,5% di competenza dell'esercizio, o il limite del 5% del valore totale dei crediti, si sarebbe operata una variazione extra-contabile in bilancio, in aumento della base imponibile.

Si nota un distanziamento del criterio fiscale dalla previsione civilistica, in quanto secondo il TUIR 1986 si va a svalutare il “valore nominale del credito”, il quale non subisce variazioni nel tempo. Tuttavia, è pratica civilista svalutare il “valore di realizzo del credito”¹³³, il quale risente delle svalutazioni perpetuate in ogni esercizio. Visualizzando le differenze nella tabella seguente:

¹³² Art. 71 comma 2, D.P.R. 917/1986

¹³³ Art.9 punto 8, D.lgs. 127/1991; il quale va a modificare il criterio di iscrizione dei crediti sancito dall'art. 2426 Codice Civile.

CRITERIO FISCALE				
Anno	Credito nominale	Calcolo svalutazione	Svalutazione	Credito netto
n1	100	100 × 10%	10	90
n2	100	100 × 10%	10	80
n3	100	100 × 10%	10	70
CRITERIO CIVILISTICO				
Anno	Credito nominale	Calcolo svalutazione	Svalutazione	Credito netto
n1	100	100 × 10%	10	90
n2	100	90 × 10%	9	81
n3	100	81 × 10%	8,1	72,9

Applicando le quote massime deducibili, come indicate dall' art. 71, il vantaggio dato dall'applicazione di un criterio a discapito dell'altro non sembra portare a differenze di valori notevoli. Il criterio fiscale è quello da considerare applicabile svalutazione dei crediti post D.P.R. 917/1986. Tuttavia i crediti devono essere iscritti a bilancio rispettando le disposizioni civilistiche che impongono il "presumibile valore di realizzazione". Per presumibile valore di realizzo intende che "il redattore del bilancio dovrà effettuare una stima delle presumibili perdite su crediti, tenendo conto della situazione di solvibilità dei singoli debitori, dell'esperienza "storica, delle condizioni di mercato in cui operano le imprese debitrice e di ogni altro fattore di valutazione che meglio consenta di individuare e quantificare il rischio di perdita"¹³⁴.

Si evidenzia come l'avvento del D.lgs. 127/1991 ha comportato una serie di modifiche contabili e non. Come indicato da Buffelli: in applicazione della "IV Direttiva, non è più consentito utilizzare voci del passivo per rettificare valori attivi. Le svalutazioni di elementi dell'attivo rispetto al valore iscritto nell'esercizio precedente risulteranno perciò esclusivamente dal Conto Economico, e saranno illustrate nella Nota Integrativa."¹³⁵ Si è eliminato "l'apposito fondo" descritto dal T.U.I.R. 1986, imponendo una svalutazione diretta dei crediti iscritti nei conti dell'attivo, tuttavia è necessaria la specificazione in Nota Integrativa "dei criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio"¹³⁶ e delle "variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del

¹³⁴ Maurizio Leo, Franco Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, 1994, pag. 221.

¹³⁵ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale 1994, pag. 148

¹³⁶ Art. 2427 comma 1 punto 1: su introduzione dell'art. 10, D.lgs. 127/1991

passivo, in particolare per i fondi, trattamento di fine rapporto, le utilizzazioni e gli accantonamenti”¹³⁷. Questo permette di tener traccia dell'ex fondo rischi di copertura per la svalutazione dei crediti.

Tornando alla questione dei diversi metodi di svalutazione, in ottica di applicazione del D.lgs. 127/1991, appare logico affermare che la valutazione dello stesso elemento attraverso due diversi criteri differenti, da un lato il “presumibile valore di realizzo” e dall'altro il “valore nominale”, vanno a delineare tre diverse situazioni. M. Leo¹³⁸ evidenzia come possa verificarsi:

- Svalutazione civilistica e fiscale sono di pari importo, in bilancio¹³⁹ la svalutazione civile sarà inserita per l'intero ammontare nella voce CE B.10.d “Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante” oppure, D.19.b “Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni”. Tali svalutazioni andranno imputati a diminuzione degli importi iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, bypassando l'iscrizione al fondo rischi.
- Svalutazione civilistica maggiore della svalutazione fiscale, in questo caso la svalutazione in bilancio corrisponderà a quella calcolata attraverso il criterio civile, tuttavia in Dichiarazione dei redditi si opererà una variazione in aumento per contrastare i valori eccedenti al limite deducibile imposto dalla legge fiscale.
- Svalutazione civilistica inferiore a quella fiscalmente calcolata. Nelle voci di conto dedicate al criterio civile riporteranno l'importo calcolato tramite tale criterio. Al rigo 24 si opererà una rettifica in diminuzione del reddito imponibile fino al raggiungimento del massimo deducibile. Data la mancanza del collegamento, tra il limite dello 0,5% la ragionevolezza economica, è possibile beneficiare della svalutazione ricorrendo alla riga 24 del Conto Economico anche nel caso in cui le svalutazioni civilistiche di crediti siano totalmente assenti. Dato il ricorso all'appendice fiscale si dovrà dare evidenza in Nota Integrativa se

Prendendo spunto da un esempio visivo prodotto da M. Leo e F. Riccomagno¹⁴⁰. Ipotizzando un ammontare totale di crediti iscritti nello Stato Patrimoniale di 80.000, il cui 0,5% è 400, alcuni necessitano di essere svalutati civilmente come segue:

¹³⁷ Art. 2427 comma 1 punto 4: su introduzione dell'art. 10, D.lgs. 127/1991

¹³⁸ Maurizio Leo, Franco Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, 1994, pag 221.

¹³⁹ Secondo lo schema di Conto Economico, art. 7 D.lgs. 127/1991

¹⁴⁰ Maurizio Leo, Franco Riccomagno, op. cit., pag 232

31 / 12 / n1			
	Importo	Svalutazione %	Svalutazione
Credito A	100	50%	50
Credito B	300	100%	300
Credito C	500	40%	200
Totale	900		550

Al 31/12/n1 la scrittura contabile per adeguare il valore dei crediti al presumibile valore di realizzo sarà la seguente:

31/12/n1			
B.10.d - Conto Economico	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante	550	
C.II.1 - Stato Patrimoniale	Fondo svalutazione crediti		550

La dicitura "Fondo svalutazione crediti" è utilizzata per rendere l'esempio più comprensibile, ma il conto corretto nello Stato Patrimoniale è indicato sulla sinistra, C.II.1 "Crediti verso clienti".

L'esercizio successivo il credito A viene imputato a perdita perchè ritenuto non recuperabile. Inoltre l'ammontare dei crediti è di 70.000, il cui massimo deducibile è di 350. I crediti che necessitano una svalutazione civilistica sono:

31 / 12 / n2			
	Importo	Svalutazione %	Svalutazione
Credito B	300	80%	240
Credito C	500	60%	300
Credito D	400	100%	400
Totale	1.200		940

Nel corso dell'esercizio n2, la scrittura contabile per imputare a perdite su crediti il credito A considerato irrecuperabile sarà la seguente:

31/12/n2			
C.II.1 - Stato Patrimoniale	Fnd. Svalutazione Crediti	100	
C.II.1 - Stato Patrimoniale	Crediti verso clienti		100

Al 31/12/n2 si dovrà effettuare la rettifica di valore dei crediti tramite l'adeguamento dal fondo svalutazione crediti. In particolare si dovrà effettuare il seguente calcolo:

Fondo Svalutazione crediti al 1/1	550
Utilizzo in corso d'anno a fronte di una perdita del credito A	(100)
Fondo residuo	450

L'adeguamento del fondo che sarà necessario effettuare per fronteggiare le presumibili perdite di 940 ammonterà pertanto a 490. La scrittura contabile sarà la seguente.

31/12/n1			
B.10.d - Conto Economico	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante	490	
C.II.1 - Stato Patrimoniale	Fondo svalutazione crediti		490

Come si può notare nell'esempio, la determinazione della rettifica di valore al 31/12/n2 viene effettuata sulla massa dei crediti, a nulla rilevando al fatto che il credito B tra n1 e n2 abbia avuto un recupero di valore di 60, il credito C una perdita di valore di 100 ed il credito D, sorto nell'anno, una perdita di valore di 400.

Di seguito gli autori propongono il prospetto dei crediti presente nella dichiarazione dei redditi, sempre in applicazione del D.lgs. 127/1991.

PROSPETTO DEI CREDITI					
Riga		Crediti		Crediti per interessi di mora	
		Valore di bilancio	Valore fiscale	Valore di bilancio	Valore fiscale
1	Saldo dei fondi esistenti al termine dell'esercizio precedente	550	400		
2	Perdita di esercizio	100	100		
3	Differenza	450	300		
4	Svalutazioni dirette				
5	Fondo per rischi su crediti				
6	Altri fondi (per gli enti creditizi e finanziari)				
7	Svalutazioni dirette dell'esercizio				
8	Accantonamenti al fondo d'esercizio				
9	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette risultanti a fine esercizio				
10	Fondo per rischi su crediti				
11	Altri fondi (per gli enti creditizi e finanziari)				
12	Valore dei crediti risultanti in bilancio				

Il prospetto presenta chiaramente righe non utili ai fini del presente esercizio ma è utile sottolinearne la natura.

Riga 1 Nella prima colonna si indica il saldo, riportato dall'esercizio precedente, del fondo svalutazione crediti civilistico, nella seconda colonna è indicato il fondo fiscalmente rilevante.

Riga 2 Si va ad indicare nella prima colonna l'importo civilistico, mentre nella seconda l'imposto dedotto ai sensi dell'art. 66¹⁴¹.

Riga 3 Si tratta di una riga di differenza tra le due righe sopra, solitamente tale importo è positivo, tuttavia se questo risultasse di importo negativo si realizzerebbe una perdita di esercizio deducibile secondo l'art. 71¹⁴².

¹⁴¹ Art. 66 comma 2, D.lgs. 127/1991; si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi e proventi che hanno concorso a formare il reddito nei precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, e l'insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"

¹⁴² Art. 71 comma 2, D.lgs. 127/1991.

Ai fini dell'esempio portato l'analisi si conclude qui. Di seguito sono riportate le descrizioni di tutte le righe che compongono il prospetto presente in Dichiarazione.

Riga 4 Va indicata la quota, parte del rigo 3, che ha preso parte alle svalutazioni dirette delle poste dell'attivo. Solitamente l'importo di questa riga è identico alla precedente.

Riga 7 In colonna 1 si indica l'importo delle svalutazioni dei crediti, di competenza dell'esercizio, effettuate in sede di redazione del bilancio. In colonna 2, l'importo è quello delle svalutazioni calcolate seguendo il criterio tributario, tale quota non deve essere superiore allo 0,5% dell'importo indicato alla riga 12.

Riga 9 Va indicata la somma degli importi dei righi 4 e 7. Si ricorda come l'importo in colonna 2 del rigo 9 non può eccedere il limite del 5%¹⁴³, indicato nel rigo 12 della medesimo colonna.

Riga 12 Il valore dei crediti che è stato indicato in bilancio compare nella prima colonna. Nella seconda colonna si indica il valore dei crediti utilizzato per il calcolo della svalutazione ai fini fiscali, ossia il valore nominale dei crediti al netto delle perdite su crediti dedotte ai sensi dell'art. 66, valore ritrovabile alla riga 2 colonna 2.

I crediti per interessi di mora trovano ragione di essere in tale prospetto grazie alla previsione dell'art. 71 terzo comma. Si è sempre attribuito un pensiero differenziato per i crediti su interessi di mora in quanto considerati di più improbabile incasso. Da questo presupposto si è deciso come: il fondo di copertura per rischi su crediti per interessi di mora non può essere riclassificato per rettificare né direttamente né indirettamente il valore dei crediti diversi da quelli per interessi di mora¹⁴⁴.

¹⁴³ Art. 71 comma 1, D.lgs. 127/1991

¹⁴⁴ Maurizio Leo, Franco Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, 1994, pag 230.

IMPOSTE DIFFERITE

In tema di imposte, si è discusso in precedenza della fiscalità differita o “latente”, ora si può passare ad analizzare questo tema iniziando dal D.P.R. 917/1986: “Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento”¹⁴⁵.

Non sono deducibili quindi le imposte sui redditi e quelle per cui è prevista la rivalsa, tutte queste imposte di diversa natura andranno a confluire al rigo 22 del Conto Economico. La quale è destinata a comprendere sia gli effetti delle differenze temporanee di imposta, a causa del divario tra base imponibile e reddito di esercizio: “fiscalità differita” in caso la differenza sia negativa, “fiscalità anticipata” nel caso in cui la differenza sia positiva.

Le differenze temporanee fra imposte sul risultato lordo d’esercizio rettificato e imposte sul reddito imponibile danno luogo a “imposte differite”, il cui pagamento viene rinviato ad esercizi futuri se prevalgono le variazioni in diminuzione, e trovano collocazione alla voce del passivo B.2 “Fondo imposte”. Oppure le “imposte anticipate” rispetto all’esercizio di competenza, se prevalgono le variazioni in aumento, sono imputate alla voce attiva D “Risconti attivi” in quanto sono una riduzione dell’onere fiscale futuro.

Non è possibile la presenza contemporanea dei Risconti attivi per imposte anticipate e del Fondo imposte differite. Le imposte anticipate andranno a rettifica del fondo imposte differite fino ad annullarlo e poi a costituire risconto attivo, e viceversa¹⁴⁶.

Un esempio di come l’area tributaria del bilancio¹⁴⁷, l’appendice fiscale, avrebbe dovuto rappresentare i propri effetti sull’utile di esercizio, in osservanza del D.lgs. 127/1991¹⁴⁸, è la seguente:

¹⁴⁵ Art. 64 comma 1, D.P.R. 917/1986.

¹⁴⁶ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, Il nuovo bilancio d’esercizio nella normativa fiscale 1994, Pag 108.

¹⁴⁷ P. Tarigo, La valutazione in bilancio della fiscalità differita 1991, pag. 402

¹⁴⁸ Art. 7, D.lgs. 127/1991.

a)	Risultato lordo della gestione caratteristica
b)	Imposte sul reddito della gestione caratteristica:
	+ Imposte esigibili
	+ Imposte differite
	– Proventi fiscali differiti temporaneamente
	– Proventi fiscali differiti per riporto delle perdite
c)	Risultato netto della gestione caratteristica
d)	Risultato lordo della gestione straordinaria
e)	Imposte sul reddito della gestione straordinaria:
	+ Imposte esigibili
	+ Imposte differite
	– Proventi fiscali differiti temporaneamente
	– Proventi fiscali differiti per riporto delle perdite
f)	Risultato netto della gestione straordinaria
g)	Rettifiche di valore in applicazione delle norme tributarie
h)	Accantonamenti operati in applicazione delle norme tributarie
i)	Imposte conseguenti alle rettifiche di valore e gli accantonamenti in applicazione delle norme tributarie
	– Risparmio fiscale per minor imposta esigibile
	+ Imposte differite
l)	Risultato netto dell'esercizio

Sicuramente questo è un prospetto inseribile nella Nota Integrativa per dare evidenza delle variazioni e degli importi derivanti dalla fiscalità "latente", sia essa differita o anticipata. Quest'ultima è riscontrabile nelle voci "Proventi fiscali differiti temporaneamente", indicate dall'autrice come le voci includenti gli importi, come scritto in precedenza, classificati come "Risconti attivi fiscali".

Si fa notare come il prospetto osservi le disposizioni del D.lgs. 127/1991, in quanto presenta la sezione dedicata all'appendice fiscale.

Il prospetto proposto da Buffelli¹⁴⁹, a differenza del precedente, assolve alla diversa funzione di mettere maggiormente in evidenza le rettifiche fiscali permanenti e temporanee. Collassando le imposte differite e anticipate in un'unica voce

PREOSPETTO RETTIFICHE			n1	n2
A	Utile lordo prima delle imposte		2000	3000
	Rettifiche fiscali permanenti			
	Spese di rappresentanza		100	50
	Spese non inerenti		50	200
B	Reddito dopo le rettifiche permanenti		2150	3250
C	Imposte di competenza dell'esercizio	$B \times 50\%$	(1075)	(1625)
	Rettifiche fiscali temporanee			
	Plusvalenze dell'esercizio		(500)	
	Quota plusvalenze tassabili		300	200
	Ammortamento anticipato		50	50
D	Totale rettifiche temporanee		(150)	250
E	Reddito imponibile	$B - D$	2300	3000
F	Imposte dovute per l'esercizio	$E \times 50\%$	(1150)	(1500)
	Imposte (differite) anticipate	$C - F$	75	125

Si ritiene che l'utilizzo da parte degli amministratori di entrambi questi prospetti, e quindi evidenziare le rettifiche fiscali temporanee e permanenti, unita alla visualizzazione delle imposte differite ed anticipate sia per la gestione caratteristica e straordinaria, offra tutte le informazioni necessarie ai fruitori del bilancio, e che assolvano adeguata all'obbligo di dare evidenza degli effetti fiscali indicati dal D.P.R. 917/1986¹⁵⁰.

¹⁴⁹ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, op. cit. 1994, Pag 108-109.

¹⁵⁰ Art. 10, D.lgs. 127/1991

La parte numerico di questo prospetto non è riconducibile ai precedenti esempi. Si ipotizza un'aliquota del 50% alla riga B ed F.

Le differenze permanenti si verificano ogni qual volta un costo non sia deducibile, in questo caso un esempio sono le spese non inerenti, tuttavia può verificarsi anche l'eventualità di eccedere il limite di deduzione stabilito, come può succedere per la svalutazione dei crediti¹⁵¹. All'opposto una differenza può essere permanente nel caso un provento non sia reputato imponibile.

Le rettifiche permanenti sono così esposte:

- Le spese di rappresentanza indicate sono la quota eccedente il limite di deducibilità¹⁵².
- Le spese non inerenti sono state imputate al conto economico, ma non essendo riconducibili a nessun ricavo ottenuto dall'impresa, vengono fiscalmente annullati attraverso una variazione in aumento.

Se temporanee, le rettifiche, sono causate dal rinvio a tassazione di un componente negativo, e in tutti quei casi nei quali competenza economica e deducibilità/imputabilità non sono corrispondenti.

Le rettifiche temporanee dal lato loro:

- Le plusvalenze d'esercizio sono computate in diminuzione in quanto è possibile ripartire tale provento in più esercizi amministrativi. Si effettuerà una variazione in diminuzione nell'esercizio di conseguimento della plusvalenza per il suo intero ammontare, e più variazioni in aumento negli esercizi futuri per recuperare la tassazione della quota del provento¹⁵³.
- La quota di plusvalenze tassabili riporta, infatti, rappresenta la variazione in aumento appena descritta al punto superiore. Si nota come la plusvalenza sia ripartita interamente nei due esercizi.
- L'ammortamento anticipato porta la sua variazione in aumento come abbiamo visto nel capitolo dedicato. Significa che siamo nella fase di recupero a tassazione della riserva in sospensione d'imposta.

Di seguito il bilancio riporta lo schema di Conto Economico suggerito da Tarigo¹⁵⁴, per una migliore visualizzazione delle imposte di bilancio, e lo Stato Patrimoniale di Buffetti come conclusione del proprio esempio

¹⁵¹ Art. 71 comma 1, D.P.R. 127/1991.

¹⁵² Art. 50 comma 5, D.P.R. 127/1991; nel quale è indicato il limite della deducibilità per le spese entro il 3% del totale dei proventi imputati a Conto Economico.

¹⁵³ Art. 86 comma 4, D.P.R. 917/1986; si dispone come, a scelta del contribuente, la plusvalenza patrimoniale sia imputabile interamente nell'esercizio oppure, negli esercizi successivi ma non oltre il quarto.

¹⁵⁴ P. Tarigo, La valutazione in bilancio della fiscalità differita 1991, pag. 398

CONTO ECONOMICO			n1	n2
	Totale gestione caratteristica		1500	3000
20	Proventi straordinari		500	-
21	Oneri straordinari		-	-
	Totale gestione straordinaria		500	
	Risultato prima delle imposte		2000	3000
22	Imposte d'esercizio		1075	1625
	Gestione caratteristica		825	1625
	Gestione straordinaria		250	
23	Risultato d'esercizio		925	1375
24	Rettifiche in applicazione di norme tributarie		50	50
25	Accantonamenti in applicazione di norme tributarie			
26	Utile (Perdita) di esercizio		975	1425

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO		
	n1	n2		n1	n2
Imposte anticipate	75	200	Riserva amm. ant.	100	50
Altre attività	1300	1675	Utile di esercizio	975	1425
			Altre passività	200	400
	1375	1875		1375	1875

Spiegando i vari collegamenti tra le diverse tabelle:

- Il "Risultato prima delle imposte" del Conto Economico è la riga A del "Prospetto delle rettifiche". Dal Conto Economico si nota come i proventi straordinari siano interamente rappresentati dalla plusvalenza portata in diminuzione nel "Prospetto delle rettifiche", e poi portata in aumento della base imponibile in due quote tra l'esercizio corrente e il successivo.

- La riga 22 del Conto Economico è data dalla riga del “Prospetto delle rettifiche”. In Conto Economico le imposte derivate dalla gestione straordinaria sono $500 \times 50\% = 250$, in quanto di competenza dell'esercizio.
- Le “Rettifiche in applicazione di norme tributarie” sono di pari importo della variazione in aumento data dal recupero alla tassazione della riserva per ammortamento anticipato.
- Nello Stato Patrimoniale le Imposte anticipate, rientranti nei “Risconti attivi”, svolgono sostanzialmente la stessa funzione di un fondo, accogliendo prima i 75 e successivamente i 125 dati dall'ultima riga del “Prospetto delle rettifiche”.

CONSIDERAZIONI

Come si è potuto intuire dalle considerazioni personali e della dottrina, durante l'intera lettura del capitolo dedicato al TUIR del 1986, questo periodo storico è caratterizzato dall'inquinamento massimo del bilancio civilistico da parte delle norme tributarie.

Inquinamento dato soprattutto dai casi citati di ammortamento anticipato e di svalutazione dei crediti, ma rincontrabile anche in altri campi di bilancio. Proprio di questi ultimi due istituti si è cercato di dare una visione della corretta contabilizzazione dell'epoca, cercando di operare il più possibile extra bilancio, e quindi tramite variazioni, allo scopo di lasciare il prospetto di bilancio civile il più libero possibile dall'influenza della fiscalità.

Tuttavia questo non è stato possibile soprattutto a causa del D.lgs. 127/1991, il quale ha pervaso il codice civile di ingerenze di natura unicamente di ragione tributaria. Esempio massimo di questo è dato dall'appendice fiscale, oppure dalla modifica ai criteri di valutazione dettati dall'art. 2426. Si ritiene che solamente tramite il rimaneggiamento di questi istituti sarà possibile aspirare ad una rappresentazione più veritiera e corretta dell'effettiva situazione economica dell'azienda.

Il D.lgs. 416/1994 ha operato in tale direzione tramite l'abolizione dell'appendice fiscale anche se, come vedremo nei capitoli successivi, la strada è ancora lunga. Questi sono i primi passi che hanno portato, da un periodo di "dipendenza rovesciata" e "inquinamento", a una situazione svincolata dall'ingerenza fiscale, o quanto meno, da una presenza più flebile di quest'ultima.

Con questo capitolo possiamo ritenere conclusa la fase di massimo inquinamento del bilancio civilistico, infatti passando ai capitoli successivi ci sarà una progressiva ascesa della ragionevolezza economica. La quale, nel presente capitolo, è venuta spesso a mancare nelle rappresentazioni del bilancio descritto dal Codice Civile.

ANNI DUEMILA

RIFORMA FISCALE D.LGS. 344/2003 E RIFORMA SOCIETARIA D.LGS. 6/2003

L'ondata di riforme tributarie, che caratterizza questo periodo storico, trova la sua origine nella Legge Delega 80/2003, attraverso la quale si è demandato il Governo in carica, affinché formulasse una riforma del sistema fiscale.

I principi su cui si fonda questa delega sono elencati all'articolo 2 della stessa, i principali cardini individuati da Stesuri¹⁵⁵ sono: l'armonizzazione all'ordinamento comunitario¹⁵⁶, una riduzione della pressione fiscale¹⁵⁷, semplificazione del rapporto fisco-contribuente¹⁵⁸

Visti i criteri ai quali deve uniformarsi il sistema fiscale nel suo complessivo, si è anche prevista quale strada debba intraprendere la riforma della nuova imposta sul reddito delle società (IRES). All'art. 4 possiamo trovare un elenco che va a spaziare in diversi campi applicativi.

Sicuramente il punto di maggior rilievo, per il tema trattato, è rappresentato dalla lettera i), si prevede la: “deducibilità delle componenti negative di reddito forfetariamente determinate, quali le rettifiche dell'attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito dal conto economico al fine di consentire il differimento d'imposta anche se calcolate in sede di destinazione dell'utile; nel caso di incapienza dell'imponibile della società cui si riferiscono, previsione della deducibilità delle predette componenti negative di reddito in sede di destinazione dell'utile di altra società inclusa nella stessa tassazione di gruppo; previsione dei necessari meccanismi per il recupero delle imposte differite;”¹⁵⁹.

Questa è l'esplicita previsione di come ora possano essere deducibili i componenti negativi non transitati per il Conto Economico. In precedenza questo non era possibile

¹⁵⁵ A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi 2004, pag. 1

¹⁵⁶ Art. 2 comma 1 lett. b), L. 80/2003.

¹⁵⁷ Art. 2 comma 1 lett. d) e) f) h), L. 80/2003.

¹⁵⁸ Art. 2 comma 1 lett. g), L. 80/2003.

¹⁵⁹ Art. 4 comma 1 lett. 1), L. 80/2003.

a causa dell'art. 75¹⁶⁰ del precedente TUIR, il quale prevedeva l'obbligo di transito per il bilancio di ogni componente che sarebbe andato a costituire base imponibile.

L'obiettivo del legislatore fiscale appare chiaro: l'eliminazione dell'inquinamento fiscale dal bilancio civilistico, cercando di sopprimere le situazioni che originano eventi di dipendenza rovesciata.

L'attuazione sostanziale e formale della Legge Delega 80/2003 è stata possibile grazie al D.lgs. 344/2003, detto anche riforma "Tremonti".

Il D.lgs. 344/2003 è stato atteso anche per porre delle modifiche alla precedente riforma "Visco"¹⁶¹, la quale andava ad avvantaggiare unicamente le grandi imprese. L'armonizzazione ai sistemi fiscali comunitari sarebbe andata a smussare le diffuse imperfezioni che le precedenti emanazioni erano andate a creare nel tempo.

Questo è del tutto in linea con il principio di tassazione omogenea perseguito dalla riforma Tremonti. La quale, in via generale, mette un proprio focus sull'entità "partecipazione", trascurata nella precedente previsione del TUIR.

L'elemento partecipativo ha acquistato importanza a causa dell'espansione dei mercati finanziari.

Già dalla fine degli anni '90, ci fu una presa di posizione del sistema giuridico nazionale, attraverso l'emanazione del D.lgs. 58/1998, il quale riporta il titolo di "Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria"¹⁶². Quest'ultimo regolarizza i comportamenti delle società quotate, sia nello statuto che nei meccanismi societari interni ed esterni, volendo rinnovare una disciplina obsoleta e non adatta al mercato dell'epoca.

Appare evidente di come l'adeguamento del TUIR sia solo una risposta data dall'emanazione del TUF. Il tutto dovuto da una mutazione delle modalità di "fare mercato" delle imprese comunitarie, più focalizzate all'espansione internazionale.

Le previsioni date dalla riforma "Draghi" attraverso la codificazione del TUF, può essere definita come una "riforma societaria", certo diretta ad un numero ristretto di soggetti data l'applicazione soprattutto nei confronti di imprese quotate nei mercati regolamentati oppure con strumenti finanziari diffusi tra il pubblico.

¹⁶⁰ Art. 75, D.P.R. 917/1986

¹⁶¹ A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi 2004, pag. 19; La riforma Visco è stata l'autrice dell'introduzione dell'IRAP come imposta regionale, tuttavia secondo Stesuri, e la dottrina nel suo complesso, la regolamentazione della tassazione delle operazioni straordinarie consentiva comportamenti al contribuente al limite dell'elusività data l'enorme differenza in materia rispetto ai sistemi fiscali comunitari.

¹⁶² Detta anche Legge Draghi, dal nome del presidente della Commissione incaricata

Tuttavia le previsioni per questi soggetti rischiavano di divenire un disincentivo alla quotazione, data l'asimmetria tra gli obblighi delle imprese quotate, aumentati considerevolmente, e gli obblighi delle imprese non quotate, rimasi invariati da più di un decennio.

Fu così che nei mesi immediatamente successivi all'emanazione del TUF, venne delegata dal Governo la Commissione Mirone¹⁶³, con lo scopo di redigere una riforma delle società non quotate. La Commissione ha visto concluso il proprio lavoro con la L. 366/2001, la quale venne ripresa nell'emanazione della definitiva riforma societaria attraverso due distinti Decreti, i D.lgs. 5 e 6 del 2003.

Il titolo del Decreto numero 5 "Definizione dei procedimenti in materia di diritto societario e di intermediazione finanziaria, nonché in materia bancaria e creditizia, in attuazione dell'articolo 12, della legge 3 ottobre 2001, n. 366", lascia intendere la codificazione della fase processuale alla quale può essere sottoposta una società, nel rispetto della delega della L. 366/2001 la quale indica come principio: "una più rapida ed efficace definizione di procedimenti"¹⁶⁴. In questa sede solo il D.lgs. 6/2003 sarà oggetto di analisi.

I principi generali dati dalla L. 366/2001, che hanno caratterizzato il contenuto del D.lgs. 6/2003, sono fondamentalmente:

- la creazione di due diverse forme giuridiche societarie, concedendo scelte di libera economia nella stesura dello statuto; codificate dall'art. 3 "società a responsabilità limitata" e 4 "società per azioni" del D.lgs. 366/2001.
- semplificare in maniera significativa la disciplina delle società; ottenuto anche grazie alle definizioni dei requisiti di pubblicità e dei casi di invalidità delle delibere assembleari¹⁶⁵
- favorire la competizione delle imprese, sia nel mercato nazionale, ma soprattutto in quello internazionale; regolando la disciplina delle azioni e delle obbligazioni emesse tra il pubblico¹⁶⁶.

¹⁶³ La Commissione è stata creata tramite la collaborazione del Ministero di Giustizia e del Ministero del Tesoro. Questi due soggetti appaiono del tutto sensati, in quanto l'attuazione finale della delega alla Commissione Mirone si attuerà in un Decreto a stampo processuale, e in uno più a stampo economico/finanziario.

¹⁶⁴ Art. 12 comma 1, L.366/2001; Unito all'art. 11, si va a delineare la struttura della fase processuale societaria. L'art. 11 persegue lo scopo di creazione di diversi reati societari, mentre l'art. 12 è utile allo scopo della creazione di un processo che dia piena autorità a detti reati.

¹⁶⁵ Art. 4 comma 7, D.lgs. 366/2001

¹⁶⁶ Art. 4 comma 6, D.lgs. 366/2001

Tuttavia queste sono solo disposizioni di carattere generale e non vincolanti, a dare validità e applicabilità al D.lgs. 366/2001 è giunto proprio il D.lgs. 6/2003, il quale ha integrato le disposizioni del Decreto del 2001 e le disposizioni del Codice civile.

Dalla prima disposizione si comprende immediatamente la portata delle modifiche, istituite dal D.lgs. 6/2003, "Il capo V del Titolo V del Libro V del codice civile è sostituito come segue:"¹⁶⁷. Di seguito ogni punto del suddetto capo riporta l'articolo aggiornato, e per quanto riguarda il tema dei rapporti tra disciplina civilistica e tributaristica, si tratta di modifiche profonde, e già auspiccate dalla dottrina in passato.

Concludendo con le considerazioni di carattere generale, si è riscontrato uno "scoraggiamento all'adozione delle società di capitali per le imprese di minori dimensioni"¹⁶⁸. Si può affermare che è presente, anche nei tempi attuali, una propensione della realtà economica a prediligere l'utilizzo di forme giuridiche più semplici per le imprese appena avviate, riscontrabili nelle società di persone, mentre per l'esistenza di società più organiche, di conseguenza anche voluminose, si vada a preferire l'utilizzo di forme giuridiche più evolute, come le società di capitali. Questa considerazione è assecondata in pieno dal D.lgs. 6/2003, il quale ha previsto una normativa giuridica ricca per la regolare i comportamenti delle società di capitali. Come specifica Balzarini¹⁶⁹ anche alle diverse tipologie di società di capitali vengono affidate funzioni diverse: la società a responsabilità limitata è più adatta ad un frazionamento limitato della compagine sociale, mentre la società per azioni è intesa come la forma giuridica propria delle società quotate, con azioni divise tra il pubblico.

Focalizzandoci sul tema del rapporto tra diritto civile e fiscale, è necessario trattare le modifiche agli articoli riguardanti il bilancio nella sua interezza. Riportando i principi dettati dal D.lgs. 366/2001¹⁷⁰:

- a) Eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito di impresa
- b) Prevedere una regolamentazione delle poste del patrimonio netto che ne assicuri una chiara e precisa disciplina in ordine alla loro formazione e al loro utilizzo;

¹⁶⁷ Art. 1 comma 1, D.lgs. 6/2003

¹⁶⁸ R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive 2003, pag. 10

¹⁶⁹ P. Balzarini, Strumenti 30 Settembre/Ottobre 2003, pag. 3

¹⁷⁰ Art. 6, D.lgs. 366/2001

- c) Dettare una specifica disciplina in relazione al trattamento delle operazioni denominate in valuta, degli strumenti finanziari derivati, dei pronti contro termine, delle operazioni di locazione finanziaria e delle altre operazioni finanziarie;
- d) Rivedere le condizioni in presenza delle quali le società, in considerazione della loro vocazione internazionale e del carattere finanziario, possono utilizzare per il bilancio consolidato principi contabili riconosciuti internazionalmente;
- e) Ampliare le ipotesi in cui è ammesso il ricorso ad uno schema abbreviato di bilancio
- f) Armonizzare con le innovazioni di cui alle lettere precedenti la disciplina fiscale sul reddito di impresa;

È giusto ricordare come il bilancio non sia unicamente frutto di operazioni matematiche, che contenga al suo interno elementi valutativi e soggettivi, il quale nel suo complesso deve assolvere allo scopo di fornire i giusti elementi di sintesi in modo da risultare un affidabile estratto della situazione, in costante movimento, dell'impresa. In questo senso l'art. 6, appena citato, è stato un passo obbligatorio verso la chiarezza e la precisione del prospetto.

È innegabile come la riforma fiscale, D.lgs. 344/2006, e la riforma societaria, D.lgs. 6/2003, siano frutto del cambiamento del contesto economico del periodo. E a questo cambiamento hanno congiuntamente fornito una risposta, coordinandosi, seppur indirettamente, a perseguire lo stesso scopo, ossia avvantaggiare i principi di chiarezza precisione e verità, nell'esposizione delle situazioni aziendali.

ELIMINARE LE INTERFERENZE IN BILANCIO

Iniziando dal punto a) del precedente elenco: "eliminare le interferenze tributarie". Ripercorrendo i capitoli scorsi, il punto di origine è da ritrovarsi indiscutibilmente nell'introduzione dell'art. 75 "le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"¹⁷¹.

Questo articolo, come analizzato in precedenza, obbliga sostanzialmente gli amministratori a "infrangere" le disposizioni civilistiche a favore di quelle fiscali che

¹⁷¹ Art. 75 comma 4, D.P.R. 597/1986

garantiscono un maggior vantaggio fiscale. Questa in estrema sintesi è "l'interferenza fiscale".

Il tutto viene permesso dall'art. 2426 comma secondo, del Codice civile, il quale si assicura l'iscrizione di "rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie"¹⁷². In questo senso è obbligatorio inserire in Nota Integrativa le motivazioni del ricorso alla norma tributaria e gli importi delle rettifiche effettuate¹⁷³. Volendo eliminare ogni tipo di interferenza fiscale nel Conto Economico non sarà necessario indicare nulla nella Nota Integrativa, tuttavia sarà un passo obbligato modificare i due prospetti di bilancio.

Nell'interrompere questo circolo vizioso, che porta al rimbalzo dall'art. 75 TUIR all'art. 2426 c.c., è intervenuto sia il legislatore fiscale sia quello civile. Abrogando civilisticamente il secondo comma art. 2426, e introducendo fiscalmente l'art. 109 comma 4, si va ad abbandonare un principio importante della redazione del bilancio, andando a favorire il disinquinamento e, quindi, le operazioni extra-contabili.

Di fatto l'unica fattispecie che consentiva la deduzione extra-contabile di elementi negativi di reddito, era la previsione relativa agli ammortamenti anticipati¹⁷⁴. Si è deciso di estendere la deduzione extra-contabile, tramite la nuova previsione dell'art. 109, la quale recita: "le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili: quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi"¹⁷⁵.

Dall'entrata in vigore del D.lgs. 344/2003 i maggiori valori fiscali saranno evidenziati direttamente in Dichiarazione e non civilmente in bilancio. Inoltre con la riforma fiscale, sono state apportate modifiche sostanziali al contenuto delle norme che espressamente richiedevano la deduzione fiscale di un determinato onere soltanto se accantonato ad una specifica riservato fondo del passivo patrimoniale¹⁷⁶. Il tutto facilitare, si voglia dire anche privilegiare, la deduzione extra-contabile.

¹⁷² Art. 1, L. 503/1994; conversione del D.LG. 416/1994, in cui all'art. 2-bis comma 2 si modifica l'art. 2426 Codice Civile

¹⁷³ Art. 2427 punto 14; come modificato dalla L. 503/1994; conversione del D.LG. 416/1994.

¹⁷⁴ Art. 67, D.P.R. 917/1986; si fa inoltre riferimento ai comportamenti contabili che permettono la deduzione unicamente tramite variazione in dichiarazione dell'ammortamento anticipato, vedi nota 123.

¹⁷⁵ Art. 109 comma 4 lett. b, D.lgs. 344/2003

¹⁷⁶ A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi 2004, pag. 208.

Il legislatore civile ha modificato anche tutte le disposizioni riguardanti la composizione del bilancio, aggiustando dove necessario lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico, oltre a prevedere nuove disposizioni nei riguardi della Nota Integrativa.

Infatti, l'importanza espositiva della Nota Integrativa viene ancora più rivalutata, attraverso la riforma civile, si pone l'obbligo della redazione di un prospetto di riconciliazione dei valori civili e fiscali, in modo da far emergere le differenze temporanee, e permanenti, per evidenziare tutti i valori che si ritrovano nelle imposte di esercizio alla voce 22 del Conto Economico¹⁷⁷.

MODIFICHE AL BILANCIO CIVILE

Per proseguire nel processo di disinfezione degli effetti fiscali nel bilancio civile, è un passo obbligatorio riformare proprio tali schemi civilistici.

Iniziando dallo Stato patrimoniale, è utile visualizzare le differenze tra i prospetti comparandoli in due colonne a confronto, come esposto anche da Bauer¹⁷⁸.
Nell'attivo:

Art 5 - d.lgs. 127/1991	Art. 6 D.lgs. 6/2003
B) immobilizzazioni	B) immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria
C.II – Crediti con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:	C.II – Crediti con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) verso clienti	1) verso clienti
2) verso imprese controllate	2) verso imprese controllate
3) verso imprese collegate	3) verso imprese collegate
4) verso controllanti	4) verso controllanti

¹⁷⁷ Art. 2427 punto 14, D.lgs. 6/2003

¹⁷⁸ R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive 2003, pag. 54

5) verso altri	4-bis) crediti tributari
	4-ter) imposte anticipate
	5) verso altri

Le immobilizzazioni è presente una modifica di dizione nel titolo della voce, tuttavia questa comporta anche una specificazione nelle voci iscritte al suo interno.

Per quanto riguarda la macro voce C.II “Crediti”, l’aggiunta delle voci 4-bis e 4-ter rappresenta un passo verso una maggiore chiarezza, in quanto le imposte anticipate erano in precedenza accomunate nella voce attiva D “Ratei e riconti attivi”¹⁷⁹.

I crediti tributari rappresentano imposte correnti versate in eccedenza dal contribuente, sono ritenuti crediti proprio per la loro natura di importi da ricevere, oppure rimborsare, non è ammessa l’iscrizione di imposte compensabili.

Per le “imposte anticipate” la spiegazione è leggermente più sottile in quanto non si tratta di un importo da ricevere, ma di un minor importo da versare negli esercizi futuri. Questo fa perdere lo status di credito, infatti la dizione non riporta “crediti per imposte anticipate” ma rimane solamente “imposte anticipate”¹⁸⁰.

Parallelamente al lato passivo:

Art 5 - d.lgs. 127/1991	Art. 6 D.lgs. 6/2003
A) Patrimonio Netto	A) Patrimonio Netto
I) Capitale	I) Capitale
II) Riserva sovrapprezzo azioni	II) Riserva sovrapprezzo azioni
III) Riserva di Rivalutazione	III) Riserva di Rivalutazione
IV) Riserva Legale	IV) Riserva Legale
V) Riserva per azioni proprie in portafoglio	V) Riserve statutarie
VI) Riserve statutarie	VI) Riserva per azioni proprie in portafoglio
VII) Altre riserve, distintamente indicate	VII) Altre riserve, distintamente indicate
VIII) Utili (perdite) portati a nuovo	VIII) Utili (perdite) portati a nuovo

¹⁷⁹ G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, op. cit., alla nota 146

¹⁸⁰ R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive 2003, pag. 90

IX) utile (perdite) dell'esercizio	IX) utile (perdite) dell'esercizio
B – Fondo per rischi e oneri	B – Fondo per rischi e oneri
1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili	1) Per trattamento di quiescenza e obblighi simili
2) per imposte	2) per imposte, anche differite
3) altri	3) altri
D) Debiti, con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:	D) Debiti, con separata indicazione per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) obbligazioni	1) obbligazioni
2) obbligazioni convertibili	2) obbligazioni convertibili
3) debiti verso le banche	3) debiti verso soci per finanziamenti
4) debiti verso altri finanziatori	4) debiti verso le banche
...	5) debiti verso altri finanziatori
	...

Nel patrimonio netto si è verificata una inversione tra le voci “Riserve statutarie”, e “Riserve per azioni proprie”, nulla che meriti approfondimenti in questa sede.

Le imposte differite da tempo avevano trovato il loro collocamento nella voce B.2, tuttavia il legislatore ha voluto adeguare il nominativo del conto per creare una simmetria anche dal punto di vista terminologico.

Si è aggiunta la voce “Debiti verso soci per finanziamenti”, questa modalità di finanziamento dell'azienda ha da sempre attirato gli amministratori in quanto rappresenta un metodo di apporto di capitali gravati da minori costi rispetto all'apporto delle stesse somme sotto aumento di capitale. Tuttavia se compiuta nei giusti termini è ritenuta un'operazione legittima e volendo rispettare la libertà economica dei contribuenti, il legislatore ha aggiunto una specifica voce per individuare immediatamente l'entità dei finanziamenti operati dai soci all'attività.

Passando al Conto Economico, e volendo normare l'aspetto più “internazionale” delle attività d'impresa, è stato necessario un adeguamento nei confronti delle operazioni in valuta estera.

Art 7 - d.lgs. 127/1991	Art. 6 D.lgs. 6/2003
C) Oneri e proventi finanziari	C) Oneri e proventi finanziari
15) Proventi da partecipazioni;	15) Proventi da partecipazioni;
16) Altri proventi finanziari;	16) Altri proventi finanziari;
17) Interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate, collegate e verso controllanti;	17) Interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate, collegate e verso controllanti;
	17-bis) Utili e perdite su cambi
Totale (15 + 16 - 17)	Totale (15 + 16 - 17 ± 17-bis)

Gli effetti dei cambi di valuta, in precedenza contabilizzati alla voce 16), secondo la riforma del D.lgs. 6/2003: “I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta”¹⁸¹.

Con i termini “data nella quale la relativa operazione è compiuta” si intende la data di stipula del contratto¹⁸². L’effettivo pagamento o incasso, oppure usando un termine più generale, l’esecuzione dell’operazione, possono differire anche di diverso tempo dalla data di stipula del contratto. Secondo Bauer questo sembra essere contro la corretta quantificazione della natura economica dell’operazione.

Nel Conto Economico si ha la presenza di un altro adeguamento terminologico, il quale però non va a mutare la situazione precedente, ma va a recepire il comportamento contabile adottato all’epoca.

Art 7 - d.lgs. 127/1991	Art. 6 D.lgs. 6/2003
22) imposte sul reddito d’esercizio	22) imposte sul reddito d’esercizio, correnti, differite e anticipate

A conclusione del quadro che origina l’imposizione differita, l’obbligo di esposizione delle rettifiche in Nota Integrativa ha subito una estesa modifica.

¹⁸¹ 2425-bis comma 2, D.lgs. 6/2003.

¹⁸² R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive 2003, pag. 59

Art 7 - d.lgs. 127/1991	Testo d.lgs. 6/2003
<p>La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:</p> <p>14) i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi imposti, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico</p>	<p>La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:</p> <p>14) in un apposito prospetto contenente:</p> <p>a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;</p> <p>b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;</p>

Sicuramente il punto 14 dell'art. 2427 ha cambiato aspetto dall'introduzione del D.lgs. 6/2003. Il legislatore essendo andato ad eliminare ogni riferimento agli "accantonamenti in applicazione esclusiva di norme tributarie" in Conto Economico, non poteva esimersi dall'eliminare tale riferimento anche all'interno della Nota Integrativa.

Il prospetto che dovrebbe essere inserito in dichiarazione dei redditi, prendendo spunto da Stesuri¹⁸³, potrebbe essere simile al seguente.

¹⁸³ A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi 2004, pag. 210.

Gli amministratori della società intendono usufruire dell'ammortamento anticipato, per tre esercizi, per una immobilizzazione appena acquistata che produce un ammortamento di 200 annui.

TAVOLA DI RICONCILIAZIONE							
Ammortamenti		n1	n2	n3	n4	n5	n6
1	Ammortamento ordinario rilevato a CE	100	200	200			
2	Ammortamento fiscale anticipato imputato solo nel prospetto fiscale	100	200	200			
3	Totale ammortamento dedotto (riga 1 +riga 2)	200	400	400			
4	Fnd. Amm. fiscale	200	600	1000	1000	1000	1000
5	Ammortamento civile	100	200	200	200	200	200
6	Fnd. Amm. civile	100	300	500	700	900	1000
7	Variazioni fiscali in aumento o diminuzione	- 100	- 200	- 200	+ 200	+ 200	+ 100
8	Imposte differite correlate (33% di riga 2)	33	66	66	- 66	- 66	- 33
9	Fnd. imposte differite correlate	33	99	165	99	33	-
10	Eccedenza (riga 4 – riga 6)	100	300	500	300	100	-
11	Eccedenza in sospensione d'imposta (rigo 10 – rigo 9)	67	201	335	201	67	-

Nel prospetto di riconciliazione appena proposto:

- o dalla riga 1 alla 7 si espone l'andamento dell'ammortamento ordinario affiancato da quello anticipato, con i relativi fondi ammortamento.

- Alla riga 8 inizia l'esposizione degli effetti fiscali delle imposte differite generate dall'ammortamento anticipato. Il Fondo imposte differite, alla riga successiva, è l'importo cumulato di tutte le imposte differite generate alla riga precedente.
- La riga 10 è data dalla differenza tra i fondi ammortamento dedotti e quelli imputati a bilancio. In sostanza rappresenta il valore che, alla conclusione del ciclo di ammortamento anticipato, si andrà ad azzerare.
- L'ultima riga è data dall'eccedenza¹⁸⁴ della riga precedente depurata dell'effetto fiscale della tassazione differita.

Le riserve da assoggettare a tassazione, ai sensi dell'art. 109, sono le seguenti:

Riserve + Utili	550
Dividendi	500
Eccedenza in sospensione al 31/12/n4	201
Riserve residue PN	150

Il quesito a cui trovare risposta è: volendo distribuire riserve per 500, quale parte dell'eccedenza netta¹⁸⁵ necessita di concorrere a tassazione in quanto beneficia della sospensione?

Inizialmente è necessario determinare il livello delle riserve¹⁸⁶, destinate a coprire le riprese fiscali effettuate negli esercizi precedenti. Semplicemente è necessario individuare l'importo delle riserve una volta avvenuta la distribuzione degli utili.

$$550 - 500 = 50 \quad \text{Riserve non distribuite}$$

Decidendo di distribuire 500, gli amministratori sono costretti a intaccare la riserva che beneficia della sospensione d'imposta data dall'ammortamento anticipato, in questo caso pari a 201 (Riga 11 n4 del Prospetto di riconciliazione).

¹⁸⁴ Il termine "Eccedenza" sta a indicare che non sono più presenti le riserve all'interno del Patrimonio Netto, in quanto tali "eccedenze" sono riscontrabili dal Prospetto di riconciliazione esposto nella Nota Integrativa. L'esistenza delle eccedenze non è collegata direttamente a nessuna registrazione contabile.

¹⁸⁵ Ci si riferisce all'eccedenza in sospensione d'imposta, riga 11 prospetto di riconciliazione.

¹⁸⁶ Art. 109 comma 4 lett. b, D.lgs. 344/2003; la riserva legale, viene ritenuta utilizzabile unicamente per la copertura di perdite

Quindi, se 50 sono le riserve che rimangono nel Patrimonio Netto dell'azienda, l'eccedenza in sospensione d'imposta che perde tale beneficio, e che verrà distribuita ai soci, è pari a:

$$201 - 50 = 151 \quad \text{Eccedenza netta distribuita}$$

IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE

Dando acquisiti i metodi di formazione delle differenze tra reddito imponibile e risultato civilistico, si va a ricordare di come la competenza economica-civilistica di un componente positivo o negativo possa non essere coincidente con la competenza fiscale del provento od onere. Questo porta alla contabilizzazione, negli opportuni conti dello Stato Patrimoniale, e all'interno della riga 22 del Conto Economico, delle imposte esigibili nell'esercizio corrente e in quelli futuri, a prescindere dall'esercizio di competenza economica.

Si ritiene necessario, a meglio comprendere i risvolti pratici del periodo, la messa in evidenza di alcuni fattori specifici della fiscalità differita.

Come specificato dall'OIC 25, "le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite non devono essere contabilizzate qualora relative a differenze tra imponibile fiscale e risultato del bilancio d'esercizio prima delle imposte, che non si riverseranno in esercizi successivi"¹⁸⁷. si rende esplicito come le differenze permanenti, tra reddito d'esercizio e base imponibile, non trovino accoglimento in bilancio.

È necessario specificare l'importanza delle aliquote che vanno a regolare l'entità dell'imposizione, in questo caso, differita. L'Organismo Italiano di Contabilità continua chiarendo come "le imposte differite e le imposte anticipate sono conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti"¹⁸⁸. gli effetti della mutazione dell'aliquota saranno

¹⁸⁷ Paragrafo H, versione 30 maggio 2005.

¹⁸⁸ Interessante come lo IAS 12 "imposte sul reddito" faccia riferimento all'annuncio di aliquote fiscali da parte del governo, il quale avrebbe la stessa valenza di un'emanazione, senza la necessità di attendere all'emanazione vera e propria la quale potrebbe essere attesa per mesi. Questa presa di posizione potrebbe essere interpretata sia come un eccesso di prudenza (in quanto un annuncio non ha peso formale nel calcolo impositivo), oppure come una valorizzazione dell'effettivo contesto economico in cui un'impresa opera.

visionati in Nota Integrativa, in quanto aggregati tutti alla voce 22 del Conto Economico.

In esempio:

- esercizio n1 = aliquota 10%
- esercizio n2 = aliquota 13%
- esercizio n3 = aliquota 12%

L'aliquota in n1 verrà utilizzata per il calcolo delle imposte di tale esercizio, le aliquote degli esercizi successivi verranno utilizzate per il calcolo delle imposte relative alle differenze temporanee che si annulleranno. Le differenze riscontrate a causa della variazione dell'aliquota saranno anch'esse imputate al Conto Economico, per consentire il totale riassorbimento del fondo imposte differite/anticipate.

Un'ulteriore specificazione viene effettuata sempre dall'OIC in tema di riporto delle perdite in esercizi successivi¹⁸⁹, le quali sono origine di imposte anticipate, in quanto si consente il riporto della perdita fino al quinto anno successivo, prolungando la competenza fiscale a differenza di quella civile. Le condizioni qualitative per procedere alla contabilizzazione sono, riportano quanto disposto dal Principio contabile 25¹⁹⁰:

- esiste una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria;
- le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate, ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

La prima condizione si può considerare quasi ovvia, in quanto non si possono abbattere utili futuri se tali redditi non si manifestano. Nei riguardi della seconda condizione, l'arbitrarietà che si concede all'amministratore è ampia, in quanto non è facile dimostrare, a volte dedurre, una ragionevole certezza "dell'occasionalità" di una perdita di esercizio.

Portando l'esempio di come le imposte anticipate vengono a formarsi¹⁹¹:

¹⁸⁹ Art. 102, D.P.R. 917/1986; attualmente l'articolo che dispone il riporto delle perdite è l'84.

¹⁹⁰ Paragrafo H.II, versione 30 maggio 2005.

¹⁹¹ Si è presa ispirazione dell'esempio portato da R. Bauer, op. cit., pag. 98

i crediti iscritti a bilancio al 31/12/n1 sono 100.000, di questi 2.500 vengono reputati come dubbi, e quindi svalutati civilisticamente per intero. L'aliquota imponibile del 20%. Procedendo con i calcoli:

$$100.000 \times 0,5\% = 500 \text{ Massimo deducibile}$$

La differenza, tra la svalutazione civile di 2500 e quella fiscalmente rilevante di 500, risulta essere pari a 2000. Quest'ultima sarà recuperata a tassazione grazie alle variazioni extracontabili che avverranno in dichiarazione.

Negli esercizi futuri l'impresa sosterà un'imposta pari a:

$$2000 \times 20\% = 500 \text{ Imposte anticipate}$$

Tale differenza si assorbirà nell'esercizio in cui l'impresa sosterrà la perdita, in precedenza solamente stimata, tramite una riduzione del reddito imponibile., per ora andrà a costituire le "imposte anticipate" nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

n1			
Svalutazione crediti	2.500		CE – voce B.12
Fondo rischi su crediti		2.500	SP – voce C.II.4-ter
Imposte dell'esercizio		500	CE – voce 22
Imposte anticipate	500		SP – voce C.II.4-ter

n2			
Imposte dell'esercizio	500		CE – voce 22
Imposte anticipate		500	SP – voce C.II.4-ter

L'OIC 25 stabilisce l'obbligo di accantonare, nell'apposito fondo, le imposte differite calcolate applicando l'aliquota vigente nel dato esercizio, e non è ammesso in nessun caso, l'utilizzo di aliquote inferiori. Tuttavia le maggiori imposte future potranno essere annullate dalle differenze temporanee di segno opposto (imposte anticipate).

Nel caso delle imposte differite, non è necessario che l'impresa si aspetti di realizzare utili in futuro, in quanto le imposte da pagare non andranno a incrementarsi data la chiusura dell'esercizio in perdita, si tratta unicamente di una movimentazione del "fondo imposte differite" di natura contabile, che non va a intaccare la liquidità aziendale.

Si ricorda che, come per le imposte anticipate, l'accantonamento delle imposte differite deve essere illustrato nella Nota Integrativa.

Riprendendo l'esempio proposto di Bauer¹⁹²:

Si è realizzata una plusvalenza di 3.000, come conseguenza di una cessione di immobilizzi. Gli amministratori, applicando la normativa fiscale¹⁹³, decidono di ripartire tale provento nell'esercizio corrente e nei due successivi. L'imputazione a Conto Economico sarà di 3.000, tuttavia sarà presente una variazione in diminuzione per 2.000, ossia per gli importi rinviati a tassazione. Con l'aliquota al 20% le imposte di competenza dell'esercizio n1 sono:

$$3.000 \times 20\% = 600 \text{ Imposte di competenza}$$

Queste sono le imposte dovute per la realizzazione della plusvalenza. Tuttavia in dichiarazione solo 1.000 saranno i proventi imputati a base imponibile, il carico fiscale sarà quindi, le imposte correnti, dell'esercizio n1, saranno:

$$1.000 \times 20\% = 200 \text{ Imposte correnti}$$

L'accantonamento al "Fondo imposte differite" è costituito dai 400 che andranno ad annullarsi nei due esercizi successivi ogni qual volta sia presente una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi per la quota di plusvalenza stabilita, ossia di 1.000 ogni esercizio, la quale tradotta in imposte risulta:

$$2.000 \times 20\% = 400 \text{ Fondo imposte differite}$$

$$1.000 \times 20\% = 200 \text{ Storno annuale del "Fondo imposte differite"}$$

¹⁹² R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive 2003, pag. 97

¹⁹³ Art. 54 comma 4, D.P.R. 917/1986

n1			
Imposte dell'esercizio	400		CE – voce 22
Fondo imposte differite		400	SP – voce B.2

n2			
Imposte dell'esercizio		200	CE – voce 22
Fondo imposte differite	200		SP – voce B.2

n3			
Imposte dell'esercizio		200	CE – voce 22
Fondo imposte differite	200		SP – voce B.2

La movimentazione del B.2 “Fondo imposte differite”, oppure C.II.4-ter “Imposte anticipate” avviene sempre in contropartita alla voce 22 “Imposte d’esercizio, correnti, differite e anticipate”.

Questo comportamento contabile rappresenta una mancanza nell’eradicazione delle interferenze fiscali del conto Economico. In quanto gli effetti delle disposizioni del TUIR trovano ancora modo di insinuarsi nelle voci civilistiche.

DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI

Uno scopo rilevante perseguito dal D.lgs. 344/2003¹⁹⁴ è stato quello di assicurare la tassazione degli utili distribuiti.

¹⁹⁴ Art. 109 comma 4 lett. b, D.lgs. 344/2003; il periodo di interesse recita: “In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d’esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d’imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l’ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto, diverse dalla riserva legale, e dei restanti utili portati a nuovo risulta inferiore all’eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti.”

Il vincolo posto dal legislatore fiscale è stato quello di accettare l'esistenza di eccedenze in sospensione d'imposta¹⁹⁵, se queste trovano copertura con un pari importo presente nelle riserve distribuibili del Patrimonio Netto. Da questo principio si può dedurre il punto di vista di Stesuri: "le riserve di patrimonio e gli utili di esercizio concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle riserve di Patrimonio Netto (diverse dalla legale) e degli utili portati a nuovo, risulti inferiore alle eccedenze degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati nel Conto Economico, al netto delle imposte differite correlate agli imposti dedotti."¹⁹⁶

La tassazione della differenza tra elementi fiscali (Eccedenza netta) e riserve distribuibili, non permette la distribuzione di utili non tassati.

Delineato tale contesto, gli amministratori possono in ogni caso beneficiare delle deduzioni fiscali extra-contabili previste dal nuovo TUIR, ora con un vantaggio aggiuntivo, seppure questo risulti indiretto e accidentale.

Il ricorso all'ammortamento anticipato, o a qualunque istituto che comportasse la creazione di "apposite riserve" nel Patrimonio netto della società, doveva essere sottoposto all'assemblea dei soci, in quanto il bilancio richiede di essere approvato nella sua interezza, e quindi anche nella composizione del Patrimonio Netto.

Abbandonando ora tale obbligo contabile, volendo eliminare le interferenze di natura fiscale in bilancio, la "apposita riserva" si trasforma in una "eccedenza" extra-contabile.

La preoccupazione del legislatore fiscale, di lasciar sfuggire elementi di reddito all'imposizione, appare ora del tutto legittima. Si presuppone che gli utili prodotti siano originati prima dalle deduzioni fiscali, le quali necessitano una copertura contabile.

Essendo, la distribuzione degli utili, un passo rilevante nella vita societaria, tale importo di riserve disponibili destinate alla copertura delle eccedenze fiscali, debba essere esposto obbligatoriamente in Nota Integrativa.

REGIME TRANSITORIO

La riforma civilistica D.lgs. 6/2003 non indica il metodo contabile di storno delle "rettifiche effettuate in applicazione di norme tributaria", le quali devono essere

¹⁹⁵ Riga 11 nel Prospetto di riconciliazione esposto in precedenza.

¹⁹⁶ A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi 2004, pag. 216.

eliminate nel primo bilancio utile, ossia quello a conclusione dell'esercizio 31/12/2004.¹⁹⁷

Il legislatore fiscale si occupato della fase transitoria¹⁹⁸, prevedendo che “le disposizioni dell'articolo 109, comma 4, si applicano anche agli ammortamenti, alle altre rettifiche di valore e agli accantonamenti operati:

1. in esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del decreto legislativo 17 gennaio 2003 n. 6, per effetto dell'abrogato articolo 2426, secondo comma, del codice civile ed eliminati dal bilancio in applicazione delle disposizioni di tale decreto;
2. nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2003 che termina successivamente alla medesima data;”

Questa era la previsione normativa necessaria a permettere la purificazione delle vecchie poste di bilancio. Tuttavia le soluzioni contabili avanzate dalla dottrina sono le più diverse. L'unico fattore comune riscontrabile è la mancata emersione di nuove basi imponibili in seguito alle operazioni di disinquinamento, in quanto tale divieto è espresso anche nella relazione illustrativa¹⁹⁹ allegata al decreto di riforma fiscale.

Tale presa di posizione non permette l'utilizzo delle variazioni extra-contabili per apportare gli aggiustamenti desiderati. L'OIC è intervenuto con la propria indicazione²⁰⁰, imputare gli effetti delle rettifiche di valori in applicazione esclusiva delle norme tributarie al Conto Economico, più specificatamente nella sezione di Gestione Straordinaria, imputando le imposte differite a oneri straordinari. L'imputazione a Conto Economico come contropartita a uno storno, non fa emergere nuove basi imponibili.

Prendendo spunto dall'esempio fornito dall'OIC stesso, unendolo agli importi utilizzati nel Prospetto di riconciliazione visto in precedenza:

¹⁹⁷ A. Gilardi, Il nuovo diritto societario 2005, Volume II, pag. 428.

¹⁹⁸ Art. 4 comma 1 lett. h, D.lgs. 344/2003,

¹⁹⁹ Relazione illustrativa D.lgs. 244/2003, pag. 26.

²⁰⁰ OIC 1: I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio di esercizio, pag. 26.

	n3	n2	
	Risultato d'esercizio	Risultato d'esercizio	Capitale e Riserve
Importi ante disinquinamento	1.000	1.000	15.000
Interferenze fiscali ²⁰¹	500	200	300
Imposte differite correlate	165	66	99
Eccedenza netta ²⁰²	335	134	201
Importi post disinquinamento	1.335	1.134	15.201

L'aspetto non risulta dissimile dal Prospetto di riconciliazione stesso.

Tale manovra contabile tuttavia non è stata una soluzione priva di critiche. Anche semplicemente analizzando la decisione dell'OIC di disinquinare il bilancio tramite una manovra contabile. Imputando a onere straordinario la fiscalità differita, si è ristabilito l'effetto di quella che fu l'appendice fiscale, seppur con collocazione nella gestione Straordinaria. Certo la Nota Integrativa esporrà in miglior modo le differenze intervenute, tuttavia rimane la presenza di una correzione non in linea con i principi di eliminazione delle voci fiscali dal bilancio.

Tuttavia si può comprendere il carattere di eccezionalità che la riforma sostiene. Come sostiene anche Gilardi²⁰³, l'adozione generalizzata di questo metodo rende i bilanci comunque fruibili dagli utilizzatori, in quanto la comparabilità tra i bilanci, e l'analisi degli stessi, risulti uniforme.

CONSIDERAZIONI

Il legislatore, soprattutto quello fiscale, poteva cogliere l'occasione per riformare l'intero sistema impositivo, uniformandolo al regime del "doppio binario", tipica impostazione anglosassone.

²⁰¹ Con questo termine si vanno ad intendere le "Rettifiche operate in applicazione delle norme tributarie", oppure riprendendo i termini utilizzati nel Prospetto di riconciliazione, le "Eccedenze".

²⁰² Riprendendo esattamente la stessa modalità di calcolo, e significato, dell'ultima riga del Prospetto di riconciliazione.

²⁰³ A. Gilardi, Il nuovo diritto societario 2005, Volume II, pag. 431.

Tuttavia, si immagina per non stravolgere le abitudini dei contribuenti, oltre che per non seminare disordini, si è deciso di mantenere la dipendenza della base imponibile dall'utile rilevato civilisticamente. Principio cardine ribadito all'art. 83: "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."²⁰⁴

Sicuramente l'introduzione della riforma congiunta del D.lgs. 6/2003 e 344/2003 ha segnato un importante passo nella lotta all'inquinamento, il quale mantenendo i caratteri storici tipici della sua natura, ha espresso una preferenza per le deduzioni extra-contabili, e del doppio binario (seppur in una forma leggera), a salvaguardia di una corretta rappresentazione della situazione aziendale.

Seppur sia presente in forma ridotta, è ancora presente l'inquinamento fiscale, dovuto alla movimentazione del fondo imposte differite e delle imposte anticipate. Sembra che l'opera di bonifica non sia terminata, sicuramente questo è stato un primo importante distacco da quella che era una fase temporale caratterizzata dalla dipendenza rovesciata, e dalla presenza di maggior casi di inquinamento delle poste di bilancio.

²⁰⁴ Art. 83, D.lgs. 344/2003; ex-art. 52, D.P.R. 917/1986

ABROGAZIONE DELLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI

Nemmeno un lustro dopo alla riforma societaria che ha sancito l'introduzione delle deduzioni extracontabili, la L. 244/2007, anche detta Finanziaria 2008, elimina quest'ultime.

Ripotando la disposizione: "all'art. 109 comma 4 lett. b), le parole da 'Gli ammortamenti di beni materiali', fino a: 'che hanno concorso alla formazione del reddito', sono soppresse"²⁰⁵.

Di conseguenza l'art. 109 comma 4 lett. b) assume questo aspetto: "Sono tuttavia deducibili: quelli (gli oneri) che pur non essendo imputati a conto economico sono deducibili per disposizioni di legge. Le spese e gli oneri specificatamente afferenti a ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati a Conto Economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi alla deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Dalla nuova formulazione dell'articolo appare che la deduzione operata in dichiarazione dei redditi sia ancora consentita se esplicitamente permessa da una disposizione di legge. Tuttavia i periodi abrogati del comma 4 lett. b) consentivano la deduzione tramite variazioni extracontabili di ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche. L'abrogazione di quest'ultime significa sostanzialmente non permettere l'esistenza delle deduzioni extracontabili, nonostante rimanga una apertura, del tutto teorica, alla lett. b).

Si è rimesso in discussione tutto ciò di cui si è discusso nel capitolo precedente. Secondo la dottrina intera, si è ripristinata la situazione antecedente al 2004, passando dall'introduzione di un parziale doppio binario al ritorno dell'obbligatoria imputazione al bilancio civilistico degli elementi di reddito per la loro inclusione nel reddito imponibile.

Riproponendo un estratto di Lupi: "un elemento reddituale imputato a Conto Economico, ma fiscalmente non deducibile, e al tempo stesso una diversa componente reddituale fiscalmente deducibile, ma non imputabile civilisticamente al

²⁰⁵ Art. 1 comma 33 lett. q), L. 244/2007

Conto Economico. Ebbene, l'impresa che intende rispettare le regole di bilancio non potrà dedurre né la prima né la seconda componente di costo"²⁰⁶.

Da come si intuisce, ora le voci di bilancio civilistico saranno l'esatto riflesso delle sole disposizioni fiscali, in quanto la situazione ricercata dai contribuenti/amministratori sarà quella di imputare a bilancio le quote di oneri pienamente deducibili applicando i criteri fiscali, tralasciando il rispetto della ragionevolezza economica annullando le differenze tra utile d'esercizio civilistico e base imponibile fiscale.

L'inquinamento fiscale torna incontrastato a pervadere il bilancio d'esercizio.

Affrontando il concetto sotto un differente punto di vista, appare evidente del perché l'inquinamento fiscale non possa che portare effetti negativi al bilancio.

Le valutazioni di bilancio, previste civilisticamente, sono costruite in modo da permettere un certo grado di flessibilità. Si pensi alla svalutazione delle immobilizzazioni per la perdita di valore durevole, o la svalutazione dei crediti ritenuti di dubbio realizzo. Sta all'amministratore determinare, seppur con i limiti imposti dalla ragionevolezza, quali importi accantonare o rettificare in seguito ad un determinato evento.

Non è possibile immaginare un sistema impositivo i cui metodi valutativi sono soggetti all'arbitrarietà interpretativa di ognuno. Il rapporto tributario fisco-contribuente deve essere certo, motivo per cui i criteri valutativi fiscali non lasciano spazio all'interpretazione. Di fatto essi sono rigidi metodi valutativi di una situazione economica flessibile.

Adottando i criteri valutativi fiscali, il bilancio perde della sua valenza informativa per l'imprenditore, il quale saprà esattamente come va a svolgersi l'azione impositiva, perdendo di vista i reali utili, o perdite, conseguite dall'azienda.

Le motivazioni che spingono il legislatore fiscale nella promulgazione delle proprie disposizioni devono soddisfare, tra i molti, anche gli scopi antielusivi, le quali mettono solitamente un tetto massimo alla deducibilità di un onere. Tali criteri se applicati al bilancio vanno a creare una situazione "fittizia", o comunque, non reale economicamente. Si pensi al limite della deducibilità per la svalutazione dei crediti, ad esempio.

Sicuramente le intenzioni del legislatore della Finanziaria 2008 erano quelle di apportare delle semplificazioni alle procedure contabili e, data la riduzione

²⁰⁶ R. Lupi, Reddito fiscale e bilancio civilistico: a sorpresa tornano gli inquinamenti, in *corriere tributario* 2007, n.40, pag. 3234.

dell'aliquota IRES (dal 33% al 27,5%)²⁰⁷ e IRAP (dal 4,45% al 3,9%)²⁰⁸ anche uno sgravio fiscale. Il primo scopo è stato perseguito ma a caro prezzo, tenendo conto degli effetti che ha provocato sulla redazione del bilancio. Il secondo si tratta di uno sgravio fiscale apparente in quanto si sono ridotte le aliquote e contemporaneamente aumentate le basi imponibili attraverso l'eliminazione dell'ammortamento anticipato, come vedremo nel capitolo successivo²⁰⁹.

ABROGAZIONE AMMORTAMENTI ANTICIPATI

Altro tratto distintivo della L. 244/2007 è stata l'abrogazione integrale dell'art. 102 comma 3. Il quale si ricorda è la disposizione che andava a legittimare l'ammortamento anticipato.

L'abrogazione di tale istituto appare coerente con l'eliminazione delle deduzioni extracontabili. Si sono andati ad eliminare i maggiori elementi che facevano propendere il rapporto civile-fiscale verso il binario doppio, rivalutando l'importanza dell'utile civile ai fini impositivi.

Secondo indicazione di Damiani, le deduzioni dovute alle variazioni in applicazione di ammortamenti anticipati costituivano circa il 30-40% del totale delle deduzioni extracontabili²¹⁰.

Non sono mancate le perplessità del fondamento di base all'eliminazione dell'ammortamento anticipato. Sono emerse anche problematiche di carattere socio-economico, alla quale il legislatore non ha saputo rispondere direttamente attraverso l'emanazione della Finanziaria 2008. Alcuni esempi di aspettative post L.244/2007 sono state la previsione di qualche altra forma di agevolazione fiscale sia allo scopo di favorire l'ammodernamento dell'apparato produttivo, sia in ragione di tutelare, o assecondare, quei contribuenti che hanno effettuato investimenti in ragione di un futuro, seppure temporaneo, risparmio d'imposta²¹¹.

²⁰⁷ Art. 1 comma 33 lett. e), L. 244/2007

²⁰⁸ Art. 1 comma 50 lett. h), L. 244/2007

²⁰⁹ Lo sgravio fiscale apparente è una tesi sostenuta anche da M. Damiani: "Dall'altra sembrano discutibili alcune scelte costituite da modifiche normative dichiarate per conseguire la riduzione della pressione fiscale sulle imprese e che tuttavia non sembrano del tutto coerenti con tale obiettivo". Per ulteriori approfondimenti, M. Damiani, Una finanziaria 2008 in salsa agrodolce. Quale l'approdo finale?, in *Corriere tributario* 2007, n.41, pag.3339

²¹⁰ M. Damiani, op. cit., pag.3340

²¹¹ C. Pino, L'abolizione degli ammortamenti anticipati, in *Corriere tributario* 2007, n.46, pagg.3777

C'è da dire che l'ammortamento anticipato era una realtà consolidata all'interno del sistema nazionale, e che dalla sua introduzione del D.P.R. 597/1973, per la prima volta, nel 2004, si era trovata una gestione che non generasse eccessivi conflitti in dottrina o interferenze in bilancio. Ora sancendone l'inapplicabilità le aspettative dei contribuenti erano quelle dell'introduzione di un sistema agevolativo indirizzato a nuovi investimenti, Pino ad esempio suggerisce l'adozione di un regime di detassazione degli utili reinvestiti in azienda²¹².

A quanto scritto al capitolo precedente, appare evidente di come l'abolizione degli ammortamenti anticipati sia da ricondursi a delle necessità di gettito, cercando di far apparire un fisco meno presente ma di fatto non mutando la situazione originaria.

Inoltre si concede il potere all'Amministrazione Finanziaria di non riconoscere come deducibili gli ammortamenti operati se in presenza di coefficienti, in violazione del principio di "sistematicità": "Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili"²¹³.

Questa previsione ha ragione d'essere, in quanto ipotizzando una iscrizione civilistica degli ammortamenti superiore al coefficiente fiscale, non sarà possibile per gli amministratori abbassare le quote di ammortamento iscritte nel Conto Economico senza una giustificazione plausibile.

Tale giustificazione è chiarita nel principio OIC 16²¹⁴, il quale chiarisce tutti i metodi legittimi di ammortamento e le rispettive procedure di attuazione. In particolare l'ammortamento a quote decrescenti non rappresenta un supporto valido per chi volesse ridurre l'onere imputato al Conto Economico, adeguandosi alla deduzione secondo i coefficienti fiscali. La sistematicità è il principio che lega tutti i metodi di determinazione delle quote di ammortamento, quindi la rideterminazione del piano di ammortamento diviene una strada percorribile solamente nel caso in cui i presupposti che hanno originato il precedente piano siano venuti a mancare. Non è consentito dai principi contabili nazionali modificare piano d'ammortamento, all'improvviso e unicamente, in applicazione di un criterio fiscale.

²¹² C. Pino, op. cit.

²¹³ Art. 1 comma 34, L. 244/2007

²¹⁴ OIC 16 versione 13 luglio 2005, paragrafo D.XI punto 4.

Infine si sottolinea come il legislatore abbia dimostrato una apertura, seppur minima e non sufficiente, nella diminuzione delle basi imponibili eliminando il limite della riduzione della quota di ammortamento ordinario imputabile nel primo esercizio di messa in attività del bene, permettendo la deduzione: “per il solo periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, (...), non si applica la riduzione a metà del coefficiente tabellare prevista dal comma 2 dell’articolo 102 del predetto testo unico, e l’eventuale differenza non imputata a Conto Economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi”²¹⁵. Si sono andati a escludere, da questa disposizione, specifiche categorie di immobilizzazioni: mezzi a motore²¹⁶, e i beni classificabili nelle categorie omogenee individuate dall’Autorità per l’energia elettrica e il gas²¹⁷.

REGIME TRANSITORIO

L’obiettivo, del legislatore, era quello di riallineare i valori civili a quelli fiscali, questo avrebbe potuto richiedere del tempo, in quanto il recupero a tassazione delle riserve in sospensione d’imposta non è immediato.

Per questo si è concessa la possibilità di operare il riassorbimento delle differenze civili-fiscali. Si è previsto un affrancamento da operare sia congiuntamente che alternativamente:

1. al vincolo fiscale sulle riserve
2. ai disallineamenti tra valori civili e fiscali, creatisi per via delle deduzioni extracontabili.

Nell’affrancamento, il legame tra vincolo sulle riserve e riassorbimento dell’eccedenza è indissolubile. Tale regime transitori di eliminazione immediata delle differenze tra valori contabili è facoltativo, tuttavia se si decide di optare per l’imposizione sostitutiva delle determinate classi omogenee di deduzioni extracontabili, allora la rispettiva riserva di copertura dovrà essere soggetta all’imposizione dell’1%. Le imposte sostitutive si applicano sempre congiuntamente, oppure non vengono applicate affatto.

²¹⁵ Art. 1 comma 34, L. 244/2007

²¹⁶ Art. 164, D.lgs. 344/2003.

²¹⁷ Art. 102-bis comma 7 primo periodo, D.lgs. 344/2003.

“L'eccedenza dedotta ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche recate dalla presente legge, può essere recuperata a tassazione mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30 per cento, la seconda al 40 per cento e la terza al 30 per cento; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento”²¹⁸.

In questo caso l'azione impositiva viene esercitata in modo differente, si va ad assecondare l'ammontare delle deduzioni extracontabili apportate da ogni contribuente creando degli scaglioni d'imposta²¹⁹:

- 12% per gli importi entro i 5.000.000 €
- 14% per gli importi oltre i 5.000.001 €, ma entro i 10.000.000 €
- 16% per gli importi oltre i 10.000.001 €

L'imposta è da pagare, in tre rate annuali, entro il termine fissato per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (30 giugno): la prima pari al 30%, la seconda al 40% e infine la terza al 30%. Alla prima e alla seconda rata si aggiunge, obbligatoriamente, il 2,5% di interessi.

Data la consistenza dell'imposta il legislatore ha permesso l'applicazione parziale dell'imposta sostitutiva, quindi l'amministratore non è obbligato a riappianare immediatamente tutte le differenze tra i valori fiscali e quelli civili. Nel caso un amministratore opti per un riassorbimento parziale, l'imposta sostitutiva deve essere applicata ad una classe omogenea di deduzioni. Il termine “classe omogenea” ha scatenato perplessità inizialmente, tuttavia questa espressione ha trovato riscontro

²¹⁸ Art. 1 comma 48, L. 244/2007.

²¹⁹ Art. 1 comma 46 lett. d), L. 244/2007; la quale va a modificare le disposizioni dell'art. 176, D.lgs. 344/2003, introducendo il comma 2-ter il quale espone le diverse aliquote.

nelle classi di deduzioni indicate nel quadro EC del modello della dichiarazione dei redditi²²⁰.

Tali classi o, come indicate in dichiarazione, sezioni sono:

- Ammortamenti, oltre alle tipiche immobilizzazioni si vanno a comprendere le quote relative a ricerca e sviluppo²²¹ e avviamento²²².
- Altre rettifiche: in questa sezione sono comprese le voci riguardanti le opere pluriennali oppure le deduzioni di elementi legati al possesso di titoli o partecipazioni.
- Accantonamenti: svalutazione dei crediti²²³, manutenzione per lavori ciclici²²⁴, concorsi a premio²²⁵, ...; in questa categoria sono presenti le maggiori categorie di fondi rischi prevedibili da un'azienda.

Di seguito esposto il quadro EC del Modello "Società di Capitali" esercizio di imposta 2006.

²²⁰ Si fa riferimento al Modello 2007 Società di Capitali.

²²¹ Art. 154 comma 4 lett. b), D.lgs. 344/2003.

²²² Art. 103 comma 3, D.lgs. 344/2003.

²²³ Art. 106 comma 1, D.lgs. 344/2003.

²²⁴ Art. 107 comma 1, D.lgs. 344/2003.

²²⁵ Art. 107 comma 3, D.lgs. 344/2003.

Sez. I - Ammortamenti		Eccedenza pregressa	Eccedenza di periodo	Decrementi	Valore civile	Valore fiscale
Beni materiali	EC1	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Impianti e macchinari	EC2	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fabbricati strumentali	EC3	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Beni immateriali	EC4	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Spese di ricerca e sviluppo	EC5	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Avviamento	EC6	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
TOTALI	EC7	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Sez. II - Altre rettifiche						
Opere e servizi ultrannuali	EC8	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Titoli obbligazionari e simili	EC9	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Partecipazioni immobilizzate	EC10	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Partecipazioni del circolante	EC11	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
TOTALI	EC12	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Sez. III - Accantonamenti						
Fondo rischi e svalutazione crediti	EC13	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fondo spese lavori ciclici	EC14	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fondo spese ripristino e sostituzione	EC15	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fondo operazioni e concorsi a premio	EC16	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fondo per imposte deducibili	EC17	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Fondi di quiescenza	EC18	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
TOTALI	EC19	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve						
	EC20	1	2	3	4	5
		_____	_____	_____	_____	_____
	EC21	Ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili		Ammontare delle imposte differite calcolate		Ammontare delle riserve e degli utili a nuovo
		_____	_____	_____	_____	_____

Ipotizzando un fondo ammortamento civile pari a 100 di un immobile con valore originario 200, il quale è completamente ammortizzato ai fini fiscali.

L'eccedenza di 100 (valore originario – fondo ammortamento civile) per poter essere affrancata dovrà essere sottoposta all'imposizione sostitutiva del 12%.

Il fondo imposte differite è pari al 20% (ipotizzandola come aliquota IRES) dell'eccedenza.

La realizzazione contabile dell'affrancamento consiste nello stornare l'imposta sostitutiva al fondo imposte differite, e la differenza imputarla a sopravvenienza attiva²²⁶.

Ricapitolando:

$$200 - 100 = 100 \quad \text{Eccedenza}$$

$$100 \times 12\% = 12 \quad \text{Imposta sostitutiva}$$

$$100 \times 20\% = 20 \quad \text{Fondo imposte differite}$$

31/12/2008 ²²⁷			
Fondo imposte differite	20		SP – voce B.2
Debiti tributari		12	SP – voce D.12
Sopravvenienze attive		8	CE – voce A.5

AFFRANCAMENTO DEL VINCOLO SULLE RISERVE

“Il contribuente ha tuttavia la facoltà di eliminare il vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione, ma senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi, assoggettandole in tutto o in parte a imposta sostitutiva con aliquota dell'1 per cento; l'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007”²²⁸.

Il vincolo posto sulla distribuibilità delle riserve è stata una precauzione posta dal legislatore allo scopo di evitare la distribuzione di riserve non tassate. L'assoggettare a tassazione le riserve che beneficiano della sospensione d'imposta non riallinea i valori fiscali e civili in bilancio, ma è un passo necessario a non far distribuire importi non tassati. Seppur l'aliquota possa sembrare esigua, l'importo delle riserve vincolate dalla distribuzione può essere anche molto elevato in relazione alla natura dell'attività d'impresa. Lo si può considerare come il prezzo per svincolare le riserve

²²⁶ F. Dezzani, L. Dezzani, Quadro EC: affrancamento dei disallineamenti tra “valori civili” e “valori fiscali” e del “vincolo fiscale” sulle riserve, in *Il Fisco* 2008 n. 44, pag. 6337; si va a configurare una sopravvenienza dato la passività delle imposte differite viene estinta con una minor somma costituita dai debiti tributari.

²²⁷ Art. 6, D.lgs. 6/2003

²²⁸ Art. 1 comma 34, L. 244/2007

immediatamente, a differenza di attendere la normale ripresa a tassazione negli esercizi futuri.

Secondo la normativa vigente all'epoca, le somme derivanti dall'applicazione dell'1% devono essere versate in un'unica soluzione, entro:

- o Il 16 del mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta
- o Il 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, solo se quest'ultimo è approvato oltre i 120 gg dalla chiusura dell'esercizio.

In ogni caso tutti i versamenti effettuati dal 30esimo giorno successivo alle scadenze sopra indicate, sono aumentati dello 0,4% a titolo di interesse.

In sostanza l'importo delle eccedenze deve essere coperto da riserve del Patrimonio Netto. Se si distribuiscono riserve, destinate alla copertura delle eccedenze, queste sono sottoposte a tassazione, e l'eccedenza verrà ridotta degli importi distribuiti destinati alla sua copertura.

L'affrancamento non comporta l'iscrizione di nuove imposte correnti, al contrario, è possibile stornare, in tutto o in parte, il fondo delle imposte differite²²⁹.

Riprendendo il precedente esempio, l'eccedenza di 100 (derivante dall'applicazione dell'ammortamento anticipato) è già stata tassata. Le riserve di pari importo, le quali beneficiano della sospensione d'imposta, subiscono un'imposizione sostitutiva dell'1% (come indicato in precedenza).

Quindi:

$$100 \times 1\% = 1 \quad \text{Imposta sostitutiva}$$

31/12/2008 ²³⁰			
Fondo imposte differite	1		SP – voce B.2
Debiti tributari		1	SP – voce D.12

Andreani²³¹ spiega come l'imposta all'1% sulle riserve non generi alcun riassorbimento delle deduzioni extracontabili. Non si produce nessun riallineamento e non ne deriva la mancanza del presupposto dello stanziamento del fondo imposte differite in bilancio. Per ora tale fondo si riduce gradualmente col passare degli esercizi.

²²⁹ F. Dezzani, L. Dezzani, op. cit., pag. 6337;

²³⁰ Voci di bilancio indicate secondo l'art. 6, D.lgs. 6/2003.

²³¹ G. Andreani, A. Tubelli, Riassorbimento delle deduzioni extracontabili e vincolo patrimoniale, in Corriere Tributario 2088, n. 24, pag. 1919.

CONSIDERAZIONI

Sicuramente non sono mancate le critiche da parte della dottrina, da chi asserisce come si sia tornati indietro di trent'anni²³², a chi afferma il ritorno della totale dipendenza del reddito fiscale da quello civilistico²³³.

A mio parere, stando alla rappresentazione fatta in precedenza, la Finanziaria 2008 è stata emanata assecondando delle esigenze di gettito. L'abbassamento delle aliquote IRES e IRAP può considerarsi uno specchio per le allodole se paragonato all'aumento delle basi imponibili, ottenuto attraverso l'eliminazione degli ammortamenti anticipati.

L'eliminazione della deduzione extracontabile si ritiene sia stata una manovra creata per assecondare la decisione dell'eliminazione proprio dell'ammortamento anticipato, di uno degli istituti di deduzione extracontabile di maggior rilievo. Questa decisione è andata a danneggiare quei soggetti rispettosi di criteri civili di valutazione. I quali saranno costretti ad adeguarsi ai criteri fiscali se vorranno beneficiare dei pieni vantaggi fiscali. Al contrario chi applicava i criteri valutativi fiscali (si pensi ai coefficienti di ammortamento) non subirà differenze da questo punto di vista.

Si sottolinea come sia i criteri fiscali che quelli civilistici siano reputati parimenti legittimi, l'unica differenza sta nella ragionevolezza economica intrinseca di ogni metodo. Sicuramente un bilancio redatto in piena osservanza dei criteri civili darà una rappresentazione più simile alla realtà economica dell'azienda.

Per quanto riguarda le agevolazioni concesse a chi investe nella propria azienda, acquistando immobilizzazioni materiali, le quali hanno visto mancare il baluardo dell'ammortamento anticipato, saranno affiancate, in futuro, da istituti non dissimili dall'ammortamento anticipato stesso. Si fa riferimento al credito d'imposta concesso per l'acquisto di beni strumentali, regolato solitamente nelle "leggi di bilancio", come ad esempio quella del 2016²³⁴. L'introduzione di tali agevolazioni non è stata una immediata sostituzione dell'ammortamento anticipato, ma è stato necessario attendere il passaggio della crisi finanziaria, ed economica, che ha caratterizzato il periodo successivo all'introduzione della L. 244/2.

²³² R. Lupi, Reddito fiscale e bilancio civilistico: a sorpresa tornano gli inquinamenti, in *Corriere tributario* 2007, n.40, pag. 3231.

²³³ M. Damiani, Una finanziaria 2008 in salsa agrodolce. Quale l'approdo finale?, in *Corriere tributario* 2007, n.41, pag.3340

²³⁴ L. 208/2015; Legge di stabilità 2016; all'art 1 commi 98 e successivi si va a disporre per la prima volta il mezzo conosciuto come "iper-ammortamento", il quale consiste in un credito d'imposta concesso in relazione all'acquisto di un nuovo bene strumentale. Il vantaggio fiscale è commisurato alle dimensioni dell'impresa acquirente.

LE NUOVE REGOLE CONTABILI DEL 2016

ORIGINE E INQUADRAMENTO

La più recente, e rilevante, riforma degli obblighi contabili a carico delle imprese è sicuramente quella dettata dal D.lgs. 139/2015. La sua origine, come per il D.lgs. 127/1991, si ritrova in una Direttiva europea, nello specifico la Direttiva 2013/34/UE.

Nell'introduzione della nuova Direttiva è possibile notare le sue intenzioni di abrogare la IV Direttiva 78/660/CEE. Si andrà ad eliminare proprio la fonte comunitaria convalidata dal D.lgs. 127/1991. Gli scopi della 2013/34/UE erano di ampio spettro, "passando da una semplificazione normativa, con una riduzione dei costi, soprattutto per le PMI, al miglioramento della qualità e della comparabilità dei bilanci a tutela dei fondamentali interessi dei fruitori dei bilanci stessi"²³⁵.

La 2013/34/UE predispone una serie di comportamenti di base, i quali riguardano tutti i soggetti a cui è indirizzata la Direttiva stessa; sono aggiunti in seguito comportamenti e obblighi riguardanti specificamente i soggetti di più grandi dimensioni, in modo da assecondare il contenimento degli oneri amministrativi al carico delle imprese più piccole, le quali risultano essere anche le più numerose.

Secondo le innovazioni elencate da De Angelis²³⁶, quelle portatrici dei maggiori effetti sono:

- L'introduzione del presupposto di rilevanza.
- Il rafforzamento del principio di "prevalenza della sostanza sulla forma.
- L'eliminazione della sezione straordinaria dal Conto Economico.
- L'obbligo, per gli Stati membri, di non poter chiedere alle piccole imprese prospetti di bilancio in aggiunta allo Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa.

Alcune considerazioni erano già presenti negli standard contabili internazionali IAS/IFRS, avvicinando a quest'ultimi i principi di redazione del bilancio dettati dal

²³⁵ L. De Angelis, Elementi di diritto contabile, quarta edizione 2015, pag. 33.

²³⁶ L. De Angelis, op. cit., pag. 34.

Codice Civile. Questo avvicinamento, secondo Garcea²³⁷, è osservabile anche nell'aggiornamento dei principi OIC pubblicati nel dicembre 2016.

Sempre secondo il precedente autore, si sono andati ad adottare dei criteri tipici dei principi internazionali, come:

- Il divieto di capitalizzazione delle spese di ricerca e pubblicità.
- La rilevazione in apposita riserva negativa dell'acquisto di azioni proprie.
- Adottare il costo ammortizzato nella rilevazione dei crediti e dei debiti.

Nel recepire i dettati comunitari, il D.lgs. 139/2015 apporta una serie di modifiche al Codice Civile, tra le quali spicca la riformulazione dell'art 2423-bis. Dalla forma originaria: "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"²³⁸, viene eliso l'inciso successivo alla virgola, "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività"²³⁹.

La formulazione aggiornata, e tutt'ora vigente, riporta la stessa dicitura del primo testo originario del Codice Civile, il quale è stato modificato dalla riforma societaria analizzata nel precedente capitolo.

Congiuntamente alla soppressione appena descritta si è apportata un'aggiunta, al comma successivo dello stesso articolo civile: "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"²⁴⁰.

La "funzione economica dell'elemento attivo o passivo", del soppresso comma 1 e "la sostanza dell'operazione o del contratto" del neonato comma 1-bis, possono sembrare diciture paritetiche, ma presentano sfumature differenti. L'ex-comma 1 si riferisce alla registrazione contabile, la quale deve avvenire assecondando la natura intrinseca dell'elemento attivo, osservando quindi più la formalità giuridica dell'operazione. All'opposto il neo comma 1-bis tende a valorizzare le intenzioni degli amministratori nell'effettuare determinate operazioni, o meglio, un determinato insieme di operazioni funzionali al raggiungimento di obiettivo comune.

Descritti i caratteri principali del D.lgs. 139/2015 si possono analizzare più approfonditamente i principi che contiene.

²³⁷ A. Garcea, La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili, in *Corriere tributario* 2017 n.11, pag. 820.

²³⁸ Art. 2423-bis comma 1 n. 1, Codice Civile; come introdotto dal D.lgs. 6/2003 art. 1, pubblicato in G.U. 1/7/2003 pagina 45.

²³⁹ Art 6 comma 3 punto a), D.lgs. 139/2015, il quale modifica l'art. 2423-bis comma 1 n. 1.

²⁴⁰ Art 6 comma 3 punto b), D.lgs. 139/2015, il quale aggiunge l'art. 2423-bis comma 1 n. 1-bis.

MODIFICHE AL BILANCIO CIVILE

Come la riforma societaria del d.lgs. 6/2003 modificò gli schemi del bilancio civile, anche il d.lgs. 139/2015 va ad apportare i propri cambiamenti in questo senso.

STATO PATRIMONIALE

D.lgs. 6/2003	Art 6 comma 4 D.lgs. 139/2015
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:	B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:
I Immobilizzazioni immateriali:	I Immobilizzazioni immateriali:
1) costi di impianto e di ampliamento;	1) costi di impianto e di ampliamento;
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità	2) costi di ricerca
...	...
III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:	III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:
1) partecipazioni in:	1) partecipazioni in:
a) imprese controllate;	a) imprese controllate;
b) imprese collegate;	b) imprese collegate;
c) imprese controllanti;	c) imprese controllanti;
d) altre imprese;	d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
	d-bis) altre imprese;
2) crediti:	2) crediti:
a) verso imprese controllate;	a) verso imprese controllate;
b) verso imprese collegate;	b) verso imprese collegate;
c) verso controllanti;	c) verso controllanti;
d) verso altri;	d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

	d-bis) verso altri;
3) altri titoli;	3) altri titoli;
4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.	4) strumenti finanziari derivati attivi;

Alla voce B.I.2 “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità” si è deciso di mantenere solamente la dicitura riguardante i costi di sviluppo, in quanto, i costi di ricerca e pubblicità, se capitalizzabili, vanno a confluire nella voce B.I.1 “costi di impianto e di ampliamento”²⁴¹.

L’inserimento della nuova voce B.III.1.d “imprese sottoposte al controllo delle controllanti” ha avuto sicuramente lo scopo di monitorare maggiormente le operazioni infragrupo, in quanto i valori inclusi in questa nuova voce confluivano nella voce B.III.1.a, venendo a mancare l’informazione dell’appartenenza allo stesso gruppo di imprese.

L’eliminazione della voce attiva riguardante le azioni proprie ha ragione d’essere a causa dell’inserimento della riserva negativa in Patrimonio Netto riportante lo stesso importo.

D.lgs. 6/2003	Art 6 comma 4 D.lgs. 139/2015
C) Attivo circolante:	C) Attivo circolante:
II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:	II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) verso clienti;	1) verso clienti;
2) verso imprese controllate;	2) verso imprese controllate;
3) verso imprese collegate;	3) verso imprese collegate;
4) verso controllanti;	4) verso controllanti;
	5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
4-bis) crediti tributari;	5-bis) crediti tributari;
4-ter) imposte anticipate;	5-ter) imposte anticipate;
5) verso altri.	5-quater) verso altri;

²⁴¹ OIC 24 dicembre 2016, paragrafo 100.

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:	III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazioni in imprese controllate;	1) partecipazioni in imprese controllate;
2) partecipazioni in imprese collegate;	2) partecipazioni in imprese collegate;
3) partecipazioni in imprese controllanti;	3) partecipazioni in imprese controllanti;
	3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
4) altre partecipazioni;	4) altre partecipazioni;
5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;	5) strumenti finanziari derivati attivi;
6) altri titoli.	6) altri titoli.

Come per l'attivo immobilizzato, l'inserimento della voce C.II.5 "verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti" ha lo scopo di evidenziare maggiormente le operazioni compiute all'interno del gruppo.

D.lgs. 6/2003	Art 6 comma 4 D.lgs. 139/2015
A) Patrimonio netto:	A) Patrimonio netto:
I - Capitale.	I - Capitale.
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.	II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.
III - Riserve di rivalutazione.	III - Riserve di rivalutazione.
IV - Riserva legale	IV - Riserva legale
V - Riserve statutarie	V - Riserve statutarie
VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio	VI - Altre riserve, distintamente indicate
VII - Altre riserve, distintamente indicate	VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	VIII - Utili (perdite) portati a nuovo
IX - Utile (perdita) dell'esercizio	IX - Utile (perdita) dell'esercizio
	X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

La riserva azioni proprie è stata semplicemente spostata dal numero VI al X, oltre a esplicitare la sua natura negativa grazie all'eliminazione della vecchia voce attiva B.III.4 "azioni proprie".

Si è spostata anche la voce riguardante le altre riserve a causa dell'aggiunta della riserva per operazioni di copertura.

CONTO ECONOMICO

D.lgs. 6/2003	Art 6 comma 6 D.lgs. 139/2015
C) Proventi e oneri finanziari:	C) Proventi e oneri finanziari:
15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;	15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
16) altri proventi finanziari:	16) altri proventi finanziari:
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;	a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;	b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;	c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;	d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

Queste modifiche terminologiche sono necessarie ad assecondare le stesse modifiche avvenute nell'attivo dello stato patrimoniale per monitorare maggiormente le operazioni compiute dall'impresa all'interno del gruppo.

D.lgs. 6/2003	Art 6 comma 6 D.lgs. 139/2015
E) Proventi e oneri straordinari:	5. Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D);
20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);	20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti.	21) utile (perdite) dell'esercizio.
5. Totale delle partite straordinarie (20-21).	
6. Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D + - E);	
22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;	
23) utile (perdite) dell'esercizio.	

La cancellazione dell'area straordinaria comporta la ricollocazione dei ricavi e degli oneri imputati precedentemente in tale area del Conto Economico. Come indicato dall' OIC 12²⁴², è compito del redattore del bilancio individuare la corretta classificazione, se non è individuabile ex-ante una voce che possa accogliere tale provento, od onere, sarà compito del redattore individuare la corretta classificazione in relazione alla natura dell'operazione che ha dato origine a tale provento od onere straordinario.

²⁴² OIC 12 dicembre 2016, pag. 59 paragrafo 2.

PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

INTERPRETAZIONE E APPLICAZIONE DEI PRINCIPI OIC

Si è accennato in precedenza come la modifica al codice civile voglia esaltare la sostanzialità dell'operazione posta in essere.

Ferranti spiega come l'applicazione di questo principio possa essere interpretata in tre modi differenti²⁴³:

- L'applicazione è responsabilità del redattore del bilancio, essendo, tale principio, diventato un postulato di valenza generale. Interpretando la situazione e utilizzando i criteri in via del tutto arbitraria, indipendentemente dalle previsioni dell'OIC.
- L'applicazione deve avvenire in osservanza dei dettati dei principi contabili nazionali approvato dall'OIC. A questo proposito si nota come l'obbligo dell'aggiornamento dei principi contabili sia indicato all'interno del D.lgs. 139/2015 stesso²⁴⁴, questo elemento rende questa interpretazione la più plausibile, indicandoli, seppur in via indiretta, come elementi integranti del D.lgs. stesso.
- L'applicazione è affidata sia all'Organismo Italiano di Contabilità, sia al redattore, una sorta di ibrido delle due precedenti interpretazioni. L'OIC ha il compito di adeguare i principi contabili ai nuovi postulati del D.lgs. 139/2015; tuttavia al redattore viene lasciata la discrezionalità di non seguire i principi contabili, applicando i criteri valutativi di propria volontà. Questa interpretazione farebbe perdere gran parte dell'autorità all'Organismo, in quanto i redattori sarebbero comunque liberi di interpretare la sostanzialità dell'operazione. Inoltre si andrebbe a danneggiare la comparabilità dei bilanci, in quanto la stessa operazione verrebbe sicuramente interpretata in modo differente a seconda dell'interpretazione del soggetto incaricato.

Il dibattito riguardo quella interpretazione sia da favorire può risolversi cercando di rispettare l'intelligibilità e il confronto tra bilanci appartenenti a soggetti differenti. Per

²⁴³ G. Ferranti, Il principio di derivazione rafforzata per le imprese oic: le osservazioni di Assiome, in *Corriere Tributario* 2017 n. 30, pag. 2352.

²⁴⁴ Art. 12 comma 3, D.lgs. 139/2015.

mantenere validi questi cardini è essenziale la predisposizione, e la successiva applicazione, di principi generali identici per tutti i soggetti obbligati alla redazione del bilancio. l'OIC ha da sempre assolto a questo compito. Per quanto riguarda i redattori, ad essi viene riconosciuta la possibilità, dagli OIC stessi, di interpretare diversamente i fatti se sensibilmente diversi dalla fattispecie descritta nei principi nazionali. Questa è definibile come una relativa libertà, inoltre si ricorda come anche il Codice Civile, oltre ai principi contabili nazionali, dettino molti meno vincoli nella stima dei valori che andranno a comporre il bilancio, lasciando, da questo punto di vista, più liberi i redattori di operare secondo le proprie congetture. Dato il limite imposto dall'Organismo Italiano di Contabilità non si riscontrano gli stessi effetti prodotti dagli IAS/IFRS dove è concessa maggiore libertà interpretativa al redattore. Come confermano anche Andreani e Tubelli²⁴⁵, la scelta per la prima interpretazione "svilisce completamente la funzione para-legislativa demandata all'OIC", mentre la scelta per la terza interpretazione "riconoscerebbe un margine di discrezionalità al redattore da far perdere gran parte della forza" ai principi nazionali. Solo l'applicazione dei dettati dell'Organismo Italiano di Contabilità consente una applicazione uniforme e priva di "interpretazioni di favore" da parte dei redattori. Gli autori appena citati, tuttavia, propendono per l'adozione della terza interpretazione, dato il rischio di non poter rispettare la sostanza economica dell'operazione dovendo sottostare ai dettati rigidi dell'OIC.

A smentire tale posizione, si portano alcune casistiche di operazioni che hanno visto la loro rivisitazione proprio in nome dell'introduzione del principio della sostanza sulla forma, non concedendo al redattore ampio margine di interpretazione. Non sono mancate le implicazioni fiscali²⁴⁶.

Si pensi alla riserva negativa di Patrimonio Netto rilevata in conseguenza dell'acquisizione, da parte di un'azienda, delle proprie azioni. In passato questa operazione sarebbe risultata un investimento finanziario, facendo emergere plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili, a seconda del prezzo d'acquisto. Rilevando l'attività di un elemento immobilizzato, o di un elemento di attivo corrente, congiuntamente all'iscrizione di una riserva di capitale non disponibile all'intero del Patrimonio Netto. Dall'esercizio in corso all'1/1/2016, l'OIC²⁴⁷ qualifica l'operazione come una remissione di capitale, iscrivendo il valore della partecipazione acquistata

²⁴⁵ G. Andreani, A. Tubelli, L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?, in *Il fisco* 2017 n.30, pag 2914.

²⁴⁶ M. M. Faienza, Il "sistema tripartito" di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter, in *Corriere tributario* 2017 n. 35, pag. 2720.

²⁴⁷ OIC 28 dicembre 2016, paragrafo 18

nella riserva negativa per azioni proprie in portafoglio²⁴⁸, in modo da ridurre il Patrimonio Netto direttamente, semplificando la procedura.

Un'ulteriore prova a ribadire l'importanza dei principi OIC, in tema di operazioni finanziarie si evidenzia come si sia stilato il nuovo principio OIC 32 "Strumenti finanziari derivati", il quale, dispone la rappresentazione separata degli strumenti finanziari derivati incorporati in altri contratti stipulati dall'azienda.

Prendendo ad esempio il *sale and lease back* ²⁴⁹, si realizza una vendita e la contestuale stipula di un contratto di locazione finanziaria, aventi ad oggetto lo stesso bene. Secondo le precedenti disposizioni si sarebbero registrate le operazioni come separate: la cessione di un bene strumentale, ad esempio un immobile, con la realizzazione di una plusvalenza²⁵⁰, o minusvalenza²⁵¹; e la locazione finanziaria, i cui canoni sono deducibili nel limite dell'imputazione a Conto Economico²⁵².

Dall'entrata in vigore del D.lgs. 139/2015²⁵³, al 1° gennaio 2016, seguendo la sostanza economica riconducibile ad una forma alternativa di finanziamento, la plusvalenza realizzata deve essere ripartita in relazione alla durata del contratto di leasing, il quale può assumere efficacia anche in un periodo impositivo differente da quello della cessione. Andando quindi a valorizzare la componente finanziaria, unica finalità non scomponibile dell'operazione.

"Pur tenendo in considerazione che le regole italiane per la corretta predisposizione dei bilanci sono stabilite dalle disposizioni del Codice Civile"²⁵⁴, le quali utilizzano espressioni generiche e non di immediata applicazione, si deve riconoscere come i principi emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità offrano applicazioni tecniche che traggono la loro valenza proprio grazie agli stessi rinvii contenuti nella legge, ordinaria o equiparata. Si può constatare che tali principi di contabilità svolgano una funzione integrativa o interpretativa.

Oltre che da un punto di vista formale, Fusa²⁵⁵ aggiunge come la validità dei principi OIC sia garantita dal costante aggiornamento, dagli ampi consensi nella condivisione delle scelte operate e dalla diffusione e applicazione omogenea.

²⁴⁸ Art 6 comma 4 lett h), D.lgs. 139/2015

²⁴⁹ G. Ferranti, Il principio di derivazione rafforzata per le imprese oic: le osservazioni di Assiome, in Corriere Tributario 2017 n. 30, pag. 2347.

²⁵⁰ Art 86 comma 4, D.lgs. 344/2003; imputabili alla base imponibile in massimo 5 anni.

²⁵¹ Art. 101 comma 1, D.lgs. 344/2003;

²⁵² Art. 109 comma 4 lett. b) , D.lgs. 344/2003;

²⁵³ Come indicato dall'OIC 12 dicembre 2016, Appendice A, Operazioni di compravendita e retrolocazione finanziaria; l'art. 2425-bis comma 4, riporta ""Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione".

²⁵⁴ E. Fusa, Principi contabili OIC: quale valenza giuridica ai fini civilistici e fiscali?, in Il fisco 2017 n. 17, pag 1666.

²⁵⁵ E. Fusa, op. cit., pag 1666.

I principi OIC assumono rilevanza anche al di fuori della regolamentazione del bilancio civile, intaccando anche la legislazione tributaria. Nella rilevazione delle perdite derivanti dalla cancellazione di crediti, queste assumono rilevanza fiscale solamente nel caso in cui derivino da elementi certi e precisi. Secondo il TUIR: “gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili”²⁵⁶.

TRASFERIMENTO DEI RISCHI E DEGLI ONERI

L’Organismo Italiano di Contabilità, dall’introduzione del D.lgs. 139/2015, ha dovuto rivedere molti principi risultanti ormai obsoleti, e ha dovuto stilarne di nuovi come nel caso della regolamentazione degli strumenti finanziari derivati.

Iniziando da due principi OIC 15 Crediti e 19 Debiti, i quali rappresentano le due facce della stessa medaglia, si va a stabilire come la rilevazione del credito, o del debito, sia subordinata al passaggio sostanziale dei rischi e dei benefici dei beni oggetto della cessione, e non più dal passaggio formale della proprietà.

Chiaramente la dicitura “trasferimento dei rischi e benefici” risulta identica sia per la rilevazione iniziale dei crediti²⁵⁷, sia per l’iscrizione dei debiti²⁵⁸, essendo espressioni opposte della stessa operazione. Non sarebbe stata coerente una previsione di rilevazione iniziale diversificata.

In entrambi i principi in discussione si vanno a specificare delle regole generali di trasferimento di rischi e benefici, che vanno applicate salvo diversa previsione contrattuale:

- In caso di vendita/acquisto i beni mobili il relativo credito/debito deve essere rilevato al momento della consegna o spedizione.
- Nel caso sia prevista la propedeutica stipulazione dell’atto pubblico per dare valenza al trasferimento di proprietà, la stipula stessa sancisce il momento di trasferimento di rischi e benefici.
- Nel caso di vendita/acquisto a rate con riserva di proprietà il trasferimento non si realizza con l’acquisizione della proprietà, ma al momento della consegna del bene. Andando a valorizzare l’effettiva messa a disposizione del bene a

²⁵⁶ Art. 101 comma 5 D.lgs. 344/2003; così come modificato dall’art. 13 comma 3, D.lgs. 147/2015

²⁵⁷ OIC 15 dicembre 2016, paragrafo 29.

²⁵⁸ OIC 19 dicembre 2016, paragrafo 38.

discapito della formale acquisizione di proprietà, la quale avviene al pagamento dell'ultima rata.

Stabilito il momento di rilevazione di un credito/debito bisogna anche stabilire il criterio di valutazione.

Il Codice Civile, nella sua rinnovata versione, stabilisce come “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”²⁵⁹. L'OIC riprende esattamente questa disposizione sia nel principio 15²⁶⁰ che nel 19²⁶¹.

I principi contabili nazionali inoltre rimandano alle disposizioni contenute nei principi internazionali IAS²⁶², questo da evidenza di come la redazione dei bilanci nazionali si ispiri, e tenda a ricopiare, i principi consolidati di applicazione internazionale.

Nel richiamare chiarire l'applicazione di questo nuovo metodo valutativo si da definizione al termine “costo ammortizzato”. Dando per noti gli aspetti tecnici tipici del metodo del costo ammortizzato²⁶³, in quanto non rilevanti ai fini dell'elaborato, si sottolinea come tale costo ammortizzato:

1. Può tener conto del “fattore temporale”, indicato nel Codice Civile, scomputando una parte di interessi impliciti dall'ammontare del credito, calcolati tramite l'imposizione del tasso di interesse di mercato applicabile ad una similare operazione di finanziamento, oppure tramite l'imposizione del tasso di interesse desumibile contrattualmente se questo risulta essere sensibilmente diverso da quello di mercato²⁶⁴.

Una volta rilevato il valore iniziale si passa al calcolo del tasso interno di rendimento che rende pari i flussi finanziari del credito/debito (rate di incasso/pagamento) al valore di realizzazione iniziale.

2. Non tener conto del “fattore temporale”, registrando inizialmente il credito/debito al suo valore nominale. Si procede comunque al calcolo del tasso interno di rendimento che rende il valori attuali dei flussi finanziari pari al valore di rilevazione iniziale del credito/debito.

²⁵⁹ Art. 2426 comma 1 punto 8, Codice Civile; come introdotto dall'art. 6 comma 8, D.lgs. 139/2015.

²⁶⁰ OIC 15 dicembre 2016, paragrafo 32.

²⁶¹ OIC 19 dicembre 2016, paragrafo 41.

²⁶² OIC 15 dicembre 2016, paragrafo 15.

²⁶³ Per approfondimenti in merito si consiglia la lettura dell'esempio in appendice all'OIC 15 2016, oltre alla comprensione del tasso effettivo descritto nell'OIC 15 versione 2016 paragrafi da 34 a 45 e nell'OIC 19 dicembre 2016 paragrafi da 43 a 53.

²⁶⁴ OIC 15 dicembre 2016, paragrafo 41-42.

Il concetto di “trasferimento di rischi e benefici” viene ripreso anche dall’OIC 13 “Rimanenze”, il quale riporta “I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito”²⁶⁵. Al paragrafo successivo si specifica come la data di tale trasferimento coincida solitamente con la data di trasferimento di proprietà giuridicamente valida. Se quest’ultima non coincide con la data di trasferimento dei rischi e benefici allora è proprio questa che determina la valenza ai fini della rilevazione iniziale.

Ripercorrendo i passi del principio OIC appena discusso, l’OIC 16 “Immobilizzazioni Materiali”, stabilisce come la rilevazione iniziale del bene strumentale debba avvenire solitamente con in trasferimento della proprietà, tuttavia se data di trasferimento di rischi e benefici e data di trasferimento di proprietà non coincidono, ai fini della rilevazione prevale la data di trasferimento dei rischi e benefici derivanti dell’immobilizzazione. Il valore di rilevazione rimane quello del costo di acquisto o produzione, tuttavia se il pagamento è differito si vanno ad applicare le condizioni di rilevazione indicate all’OIC 19²⁶⁶. Inoltre l’OIC 16 fornisce una specifica definizione di cosa sia un bene strumentale²⁶⁷, tuttavia la deducibilità degli ammortamenti rimane vincolata alla definizione di bene strumentale fornita dal TUIR²⁶⁸

Per i “Lavori in corso su ordinazione” OIC 23, è di nuovo previsto il criterio del trasferimento dei rischi e benefici nella rilevazione del ricavo derivante dalla commessa, in applicazione del criterio della commessa completata²⁶⁹.

²⁶⁵ OIC 13 dicembre 2016, paragrafo 16.

²⁶⁶ Si intende l’applicazione del costo ammortizzato tramite il calcolo del tasso effettivo (TIR) che rende i flussi finanziari attualizzati pari al valore di rilevazione iniziale.

²⁶⁷ OIC 16 dicembre 2016, paragrafo 4.

²⁶⁸ Art. 43, D.lgs. 344/2003; il quale riprende senza modifiche l’art. 40 D.P.R. 917/1986

²⁶⁹ OIC 23 dicembre 2016, paragrafi da 80 a 84; il concetto espresso in questi paragrafi è quello di rilevare il ricavo dalla cessione solamente alla realizzazione finita del bene o al collaudo.

REGIMI CONTABILI DEI SOGGETTI OIC

Stando ai dettati analizzati in questo capitolo, sembra evidente come possano impattare negativamente nella vita delle imprese di più piccole dimensioni, le quali anche a causa di una disponibilità di risorse più limitata, non sono in grado di gestire regimi fiscali più complessi. Questa linea di pensiero è condivisa proprio dalla Direttiva 2013/34/UE: “Le microimprese dispongono di risorse limitate per rispettare obblighi di legge impegnativi”²⁷⁰. Il d.lgs. 139/2015 non poteva esimersi da prevedere un trattamento differenziato per le imprese di minori dimensioni, anzi ha disposto diverse categorie di imprese, differenziate proprio in relazione alle sue dimensioni o per la loro natura.

Di nostro interesse sono le differenziazioni operate in ragione di differenze dimensionali, come anche indicato da Faienza²⁷¹:

Categorie ai fini contabili - D.lgs. 139/2015			
	Micro-imprese ²⁷²	Piccole imprese	Medie grandi imprese ²⁷³
Totale attivo	< 175.000	175.000 – 4.400.000	> 4.400.000
Ricavi	< 350.000	350.000 – 8.800.000	> 8.800.000
Numero medio dipendenti	< 5	5 – 50	> 50

Le “medie e grandi imprese” sono quei soggetti che, secondo le disposizioni vivili, non godono del vantaggio di redigere il bilancio in forma abbreviata, all’opposto chi non poteva essere identificato come grande impresa viene automaticamente catalogato come “piccola impresa”. Quest’ultime secondo l’art. 2435-bis, possono redigere il bilancio in forma abbreviata, quindi il Conto Economico può vedere le sue voci raggruppate secondo il comma 3, e lo Stato Patrimoniale presentare unicamente le voci contrassegnate da lettera e numero romano. In aggiunta, sono esonerate dalla compilazione del Rendiconto Finanziario.

²⁷⁰ Art. 12, Direttiva 2013/34/UE.

²⁷¹ Faienza A. M., Il “sistema tripartito” di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter, in Corriere tributario 2017 n. 35, pag 2716.

²⁷² Art. 2425-ter, Codice Civile; così come modificato dall’art 6 comma 13, D.lgs. 139/2015.

²⁷³ Art. 2435-bis, Codice Civile.

Per le “micro-imprese”, essendo bisognose di maggiori tutele, è disposto, dall’art. 2435-ter, l’esonero dalla redazione:

1. del Rendiconto Finanziario;
2. della Nota Integrativa quando in calce allo Stato Patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9 e 16²⁷⁴;
3. della Relazione sulla Gestione: quando in calce allo Stato Patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell’articolo 2428²⁷⁵.

La differenza tra “piccole” e “micro” imprese sta proprio nella previsione dei punti 2 e 3 del precedente elenco, in modo da alleggerire gli oneri a loro carico, mantenendo comunque la sinteticità delle informazioni in calce allo Stato Patrimoniale.

Tuttavia il sistema fiscale “è oggi improntato sui regimi diversi, anch’essi riferibili a tre tipologie di soggetti”, tuttavia non coincidenti con la divisione civile, “di conseguenza, ai fini IRES le micro imprese continuano ad essere disciplinate da regole fiscali di derivazione giuridica; i soggetti OIC adopter applicano la derivazione rafforzata da bilancio; ed infine i soggetti IAS/IFRS continuano ad essere regolati anch’essi dalle norme di derivazione rafforzata ma le cui regole non sono del tutto equivalenti a quelle degli ITA Gaap”²⁷⁶. Si è già osservato, nel precedente capitolo, come lo stesso TUIR all’art. 83 faccia indichi come validi ai fini fiscali i criteri stabiliti dall’OIC. Infatti per i soggetti che applicano la legislazione e i principi contabili nazionali, diversi dalle micro-imprese, hanno piena rilevanza fiscale i criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione.

Citando Ferranti: “la categoria delle micro-imprese rappresenta la maggioranza delle società ITA Gaap (pari a circa il 60% del totale) e che, quindi, 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” alla Direttiva 2013/34/UE”²⁷⁷.

Caso peculiare è rappresentato dalle holding capogruppo, ossia società costituite unicamente allo scopo di detenere le partecipazioni di grandi imprese, le quali non saranno tenute all’applicazione della derivazione rafforzata non superando i

²⁷⁴ L’art. 2427 punto 9 riguarda le garanzie concesse dall’azienda, quindi ammontare complessivo, natura e le relative passività potenziali. Il punto 16 tiene conto degli anticipi, dei crediti, e dei compensi concessi agli amministratori e sindaci.

²⁷⁵ L’art. 2428 punti 3 e 4 fanno entrambi riferimento al numero e al valore nominale delle azioni proprie, o di controllanti, possedute o acquistate e cedute nell’esercizio.

²⁷⁶ Faienza A. M., Il “sistema tripartito” di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter, in *Corriere tributario* 2017 n. 35, pag 2717.

²⁷⁷ G. Ferranti, Il principio di derivazione rafforzata per le imprese oic: le osservazioni di Assiome, in *Corriere Tributario* 2017 n. 30, pag. 2348.

parametri indicati dall'art. 2435-bis. Si va a realizzare quasi un paradosso, le grandi società devono rispettare la derivazione rafforzata e chi detiene le loro quote partecipative no.

Si sono aperte questioni interpretative, in dottrina, anche per gli obblighi riguardanti le società di persone²⁷⁸. Le opzioni sono:

- La tenuta del bilancio in osservanza delle disposizioni del Codice Civile come se fosse una società di capitali, anche se non formalmente obbligata al deposito del bilancio in Camera di Commercio.
- La previsione di un diverso regime contabile rispetto alle società di capitali a causa della responsabilità illimitata nei confronti dei creditori.

Un'altra questione era se alle società di persone si dovesse applicare la suddivisione in categorie (micro, piccole, grandi) previste dal Codice Civile.

La soluzione a questi dilemmi è arrivata indirettamente, tramite un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Nello stabilire delle norme di transizione verso il regime della derivazione rafforzata, sono stati concessi ai contribuenti 15 giorni aggiuntivi per la presentazione della dichiarazione dei redditi a tutte le imprese che si sono ritrovate ad applicare questo nuovo regime contabile²⁷⁹. Ne consegue che l'Agenzia delle Entrate debba predisporre il modello della dichiarazione in questione in modo da accogliere tale proroga, infatti attraverso un suo Provvedimento²⁸⁰ si è aggiunta una casella dedicata alla proroga dei modelli dichiarativi delle società di capitali, degli enti non commerciali, ma non nei modelli preposti per la dichiarazione dei redditi delle società di persone. Per estensione, non essendo prorogabile la dichiarazione, non è nemmeno applicabile alle società di persone, e alle imprese individuali, il regime contabile di derivazione rafforzata previsto dal D.lgs. 139/2015.

Non sono mancati nemmeno i casi di contrasto tra soggetti dediti all'applicazione della derivazione rafforzata e soggetti esenti da tale applicazione. "Si pensi al caso della vendita di un bene da un'impresa con opzione di riacquisto. In questa ipotesi, entrambi i soggetti non dovrebbero contabilizzare l'operazione come una vendita per carenza del requisito di trasferimento di tutti i rischi e benefici. Tuttavia, la micro-impresa, ai soli fini IRES, è invece tenuta a considerare l'acquisto del bene come avvenuto"²⁸¹. Si va ad applicare, per la micro impresa, un doppio binario: a Conto Economico non verrà registrato nulla, mentre in dichiarazione dei redditi si effettuerà una variazione per l'importo corrispondente all'applicazione.

²⁷⁸ G. Ferranti, op. cit., pag. 2350.

²⁷⁹ Art. 13-bis comma 1, D.lgs. 244/2016

²⁸⁰ Provvedimento n. 90915 del 11 maggio 2015, Agenzia delle Entrate.

²⁸¹ A. Garcea, La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili, in Corriere tributario 2017 n. 11, pag. 825

Questo fenomeno causa problemi anche nell'osservanza dell'obbligo della previa imputazione a Conto Economico per la deduzione di elementi in determinazione della base imponibile.

Secondo Garcea²⁸² è applicabile, a risoluzione di questo conflitto tra micro-imprese e non, il D.M. 48/2009 il quale regola le operazioni tra soggetti IAS adopter e OIC adopter, stabilendo come ogni soggetto registri la stessa operazioni in osservanza dei rispettivi principi contabili²⁸³. Al presenza di contrasti rappresentativi, ogni soggetto opera autonomamente. a discapito della comparabilità tra i bilanci, ma a favore della coerenza dei principi adottati nel registrare le altre operazioni aziendali avvenute nel corso dell'esercizio.

²⁸² A. Garcea, op. cit., pag. 825

²⁸³ Art. 3 comma 2 primo periodo, D.M. 48/2009

COORDINAMENTO FISCALE DEL D.LGS. 244/2016 (DECRETO MILLEPROROGHE)

Nel recepire il D.lgs. 139/2015 si sono andati a variare alcuni criteri di esposizione delle poste contabili. Il recepimento della Direttiva 2013/34/UE ha prodotto conseguenze di natura fiscale non ignorabili dal legislatore tributario. La necessità di coordinamento, tra le nuove disposizioni civili e le inadeguatezze di matrice fiscale, è stata soddisfatta dal D.lgs. 244/2016, il cui art. 13-bis riporta la rubrica di “Coordinamento della disciplina in materia IRES e IRAP con il D.lgs. 139/2015”.

È immediatamente individuabile, e di importanza basilare, la modifica all’art. 83 TUIR²⁸⁴, il cui vecchio comma 1-bis riporta gli obblighi di redazione del bilancio, non abbreviato, in osservanza del d.lgs. 244/2007, nota come Finanziaria 2008, della quale si è discusso nel capitolo precedente. Successivamente alla modifica gli obblighi da osservare non sono quelli indicati dal D.lgs. 244/2007, ma dal D.lgs. 139/2015. Si è introdotta l’osservanza del principio nazionale di derivazione rafforzata, la quale era riservata unicamente agli IAS adopter.

Le modifiche fiscali apportate dal d.lgs. 244/2016 hanno equiparato il trattamento fiscale dei soggetti OIC e IAS adopter²⁸⁵:

1. Rafforzamento della dipendenza del reddito imponibile ai criteri civili di qualificazione, imputazione temporale e classificazione.
2. Le regole contabili sono rilevanti anche dal punto di vista fiscale, in modo da limitare il ricorso al c.d. doppio binario.

Sotto questo tema è rilevante lo scopo generale del D.lgs. 244/2016, ossia quello di consentire alle imprese OIC il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale, ferme restando le ipotesi in cui la rappresentazione di bilancio, per ragioni di ordine fiscale, cede il passo alla gestione degli effetti fiscali sulla base della natura giuridica delle operazioni²⁸⁶.

²⁸⁴ Art. 13-bis comma 2 lett. a), D.lgs. 244/2016; così come introdotto dalla L. 19/2017.

²⁸⁵ E. Fusa, principi contabili OIC: quale valenza giuridica ai fini civilistici e fiscali?, in *Il fisco* 2017 n. 17, pag 1664.

²⁸⁶ G. Andreani, A. Tubelli, L’estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?, in *Il fisco* 2017 n.30, pag 2911.

La disattivazione delle regole di competenza fiscale, si riprende quanto disposto per i principi internazionali IAS. L'Agenzia delle Entrate²⁸⁷ ha stabilito come per intendersi pienamente applicabile il principio della prevalenza della sostanza sulla forma non devono intendersi applicabili i commi 1 e 2 dell'art 109 TUIR²⁸⁸.

La Circolare dell'Agenzia aggiunge come sia necessaria l'irrilevanza fiscale delle vicende basate sulla registrazioni di fatti contrattuali o giuridici, in quanto il bilancio civilistico rileva gli eventi di trasferimento di rischi e benefici, ma non i passaggi formali di proprietà. Stando a questa previsione è stato un passo obbligatorio, volendo evitare una forma di doppio binario, far assumere rilevanza fiscale alle scritture civili. Altrimenti si sarebbe imputato al bilancio civile l'evento sostanziale-economico, mentre alla dichiarazione si imputerebbe l'elemento formale-giuridico.

Un esempio di ciò è fornito da Fusa²⁸⁹.

Secondo la normativa civile “i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo (...), i costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile, nei casi eccezionali in cui non è possibile stimare attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo massimo di cinque anni”²⁹⁰.

Di contropartita la normativa fiscale prevede, tramite l'introduzione dell'art. 13-bis d.lgs. 244/2016, la modifica dell'art. 108 TUIR. La nuova previsione tributaria, in riguardo alle spese di sviluppo, dispone la deducibilità entro il limite della quota imputata a Conto Economico in ciascun esercizio²⁹¹.

Ne consegue, anche su parere dell'autrice, la piena rilevanza fiscale delle scritture contabili. La deduzione dei costi di sviluppo effettuata in cinque anni sarà possibile solamente tramite la capitalizzazione delle spese, e avverrà nei limiti imposti dalla quota di ammortamento iscritta a Conto Economico.

Trattamento simile vale anche per i costi di ricerca e di pubblicità, i quali se risultano capitalizzabili concorrono alla base imponibile in relazioni alla quota di ammortamento civile, altrimenti saranno registrati integralmente nel Conto Economico civile con una conseguente integrale deduzione fiscale nell'esercizio di sostenimento.

²⁸⁷ Circolare n. 7 febbraio 2011, pag 76, Agenzia delle Entrate.

²⁸⁸ Questi due commi fanno riferimento alla certezza e determinabilità del ricavo/costo il primo, e il collegamento ad operazioni di vendita/acquisto il secondo.

²⁸⁹ E. Fusa, principi contabili OIC: quale valenza giuridica ai fini civilistici e fiscali?, in *Il fisco* 2017 n. 17, pag 1665.

²⁹⁰ Art. 2426 comma 1 punto 5, Codice Civile; così come introdotto dall'art. 6 comma 8 lett. d), D.lgs. 139/2015.

²⁹¹ Art 13-bis comma 2 punto 2 lett. c), D.lgs. 244/2016.

CONSIDERAZIONI

I provvedimenti analizzati in questo capitolo hanno prodotto effetti differenziati a seconda dei soggetti interessati.

Iniziando da un provvedimento di carattere generale: l'eliminazione dell'area gestionale straordinaria dal bilancio. Per i soggetti di minori dimensioni gli effetti in bilancio potrebbero essere vistosi, ipotizzando la cessione di un immobile di proprietà dell'azienda, operazione straordinaria in quanto non in linea con l'attività tipica dell'impresa descritta nell'oggetto sociale, andrà a confluire nei valori della produzione, unica area del bilancio che può accogliere tale operazione. Nel caso in cui si tratti di una micro o piccola impresa questa operazione modificherebbe in modo rilevante il trend di andamento dei valori di bilancio, questo comporta una minore comparabilità tra gli stessi campi di bilancio di diversi esercizi. Per le grandi imprese può rilevarsi lo stesso problema, anche se l'effetto distorsivo è minore.

Tuttavia, generalmente, i proventi straordinari realizzati successivamente all'1/1/2016 saranno iscritti alla voce A.5, mentre gli oneri alla voce B.14. questo li rende velocemente individuabili in caso di comparazioni tra esercizi differenti. Si comprende, inoltre, di come tale area del bilancio possa essere stata scarsamente utilizzata rispetto alle altre, vedendosi reputare, dal legislatore, non utile alla rappresentazione effettiva della situazione reddituale aziendale.

L'introduzione della prevalenza della sostanza sulla forma, stabilendo la propria rilevanza anche ai fini fiscali, rappresenta un ulteriore passo verso l'identificazione di un regime, in linea generale, di dipendenza del reddito fiscale da quello civile. In seguito al Decreto Milleproroghe le variazioni extracontabili sono concesso unicamente in osservanza di una esplicita previsione di legge. Si può dire che il sistema attuale sia in bilico tra un "doppio binario" e il "binario unico", in quanto le scritture contabili civili hanno rilevanza fiscale in via generale, ma in modo più particolareggiato il legislatore fiscale va a prevedere le singole cause di variazioni in dichiarazione, non permettendo al redattore di effettuare variazioni extracontabili a sua discrezione.

ANALISI ATTUALE DEL FENOMENO

PREAMBOLO ALL'ANALISI

Questo capitolo si occuperà di osservare l'effettiva applicazione delle norme attualmente vigenti attraverso un'indagine statistica, la quale analizzerà le abitudini contabili delle annate 2017, 2018, 2019. Si è deciso di non analizzare il più recente esercizio amministrativo 2020 a causa delle previsioni straordinarie causate dalla pandemia di SARS-CoV-2 (Covid-19).

Lo scopo di questa indagine è quello di stimare la rilevanza della normativa civile e di quella tributaria. Considerandole come due lati della stessa medaglia, da un lato la legislazione civilistica più ligia alla ragionevolezza economica e alla effettiva rappresentazione della situazione aziendale; dall'altro lato la legislazione tributaria, più votata alla previsione di norme antielusive oltre che ad una tutela dei principi di certezza del rapporto fisco-contribuente.

Questo *trade-off* è da sempre stato tema di discussione in dottrina fin da prima dell'introduzione del TUIR nel 1986. In particolare, la determinazione della base imponibile è un tema che ha subito diverse modifiche e cambi di direzioni, sia sotto l'aspetto pratico che livello concettuale. Attualmente la normativa fiscale prevede: "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"²⁹².

Si ricorda come l'adozione di criteri fiscali da parte dei redattori dei bilanci, è parimenti consentita rispetto all'adozione dei criteri decritti dal legislatore fiscale.

Descrivendo lo svolgimento dell'analisi. La popolazione statistica è costituita dai professionisti iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti, si intende sia gli iscritti alla Sezione A "Commercialisti" che gli iscritti alla Sezione B "Esperti Contabili" negli albi provinciali di tutta Italia. Il campione d'indagine, chiaramente, è costituito dalle risposte fornite dai Professionisti indicati sopra.

Prima dell'esposizione dei risultati ottenuti, per ogni quesito, sarà esposta brevemente la normativa, sia fiscale che civile, attualmente vigente.

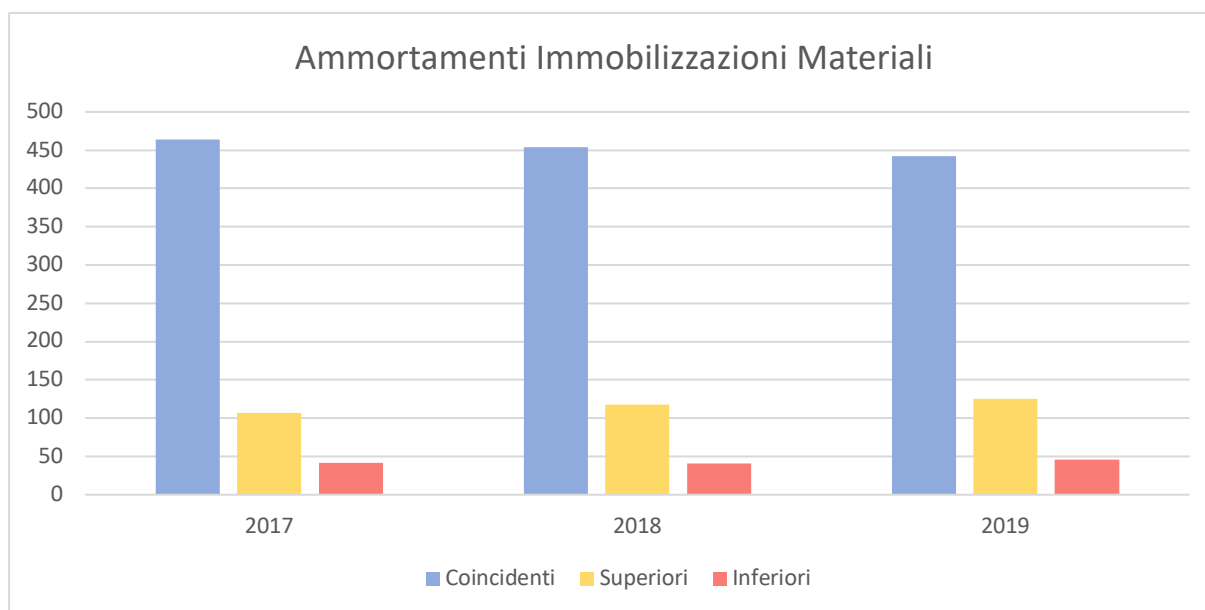
²⁹²Art 83 comma1, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 28 febbraio 2021.

DOMANDA 1

Gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, iscritti a Conto economico, sono risultati superiori, inferiori o coincidenti ai valori deducibili fiscalmente?

Secondo la normativa civile vige il principio di ammortamento in relazione alla vita residua dell'immobilizzazione materiale²⁹³. Secondo la normativa fiscale ogni categoria omogenea di beni ha il proprio coefficiente di ammortamento deducibile²⁹⁴.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Coincidente	464	75,69%	454	74,06%	442	72,10%
Superiore	107	17,46%	118	19,25%	125	20,39%
Inferiore	42	6,85%	41	6,69%	46	7,50%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%



²⁹³ Art. 2426 comma 2, Codice Civile; "Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione"

²⁹⁴ Art. 102 comma 2, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 28 febbraio 2021; "La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".

Il *trend* che si va a confermare è quello di impiegare i coefficienti fiscali stabiliti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nel calcolare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali.

Le alternative a questo punto sono due:

I redattori utilizzano i coefficienti per aver un allineamento tra valori civili e fiscali, in quanto detraendo fiscalmente il massimo consentito ritengono insensato aggiungere un onere che non avrebbe valenza fiscale. Si va a danneggiare la ragionevolezza economica, con una prevalenza della dipendenza rovesciata.

I redattori considerano i coefficienti una buona approssimazione dell'obsolescenza sistematica dell'immobilizzazioni. Questa opzione non sarebbe del tutto irragionevole, in quanto i coefficienti stessi hanno lo scopo di stimare sensatamente la vita utile dell'immobilizzazione. Data la materialità del bene si verifica una minore aleatorietà nelle stime di vita utile dell'immobilizzazione stessa.

Si ritiene la seconda opzione come la più plausibile.

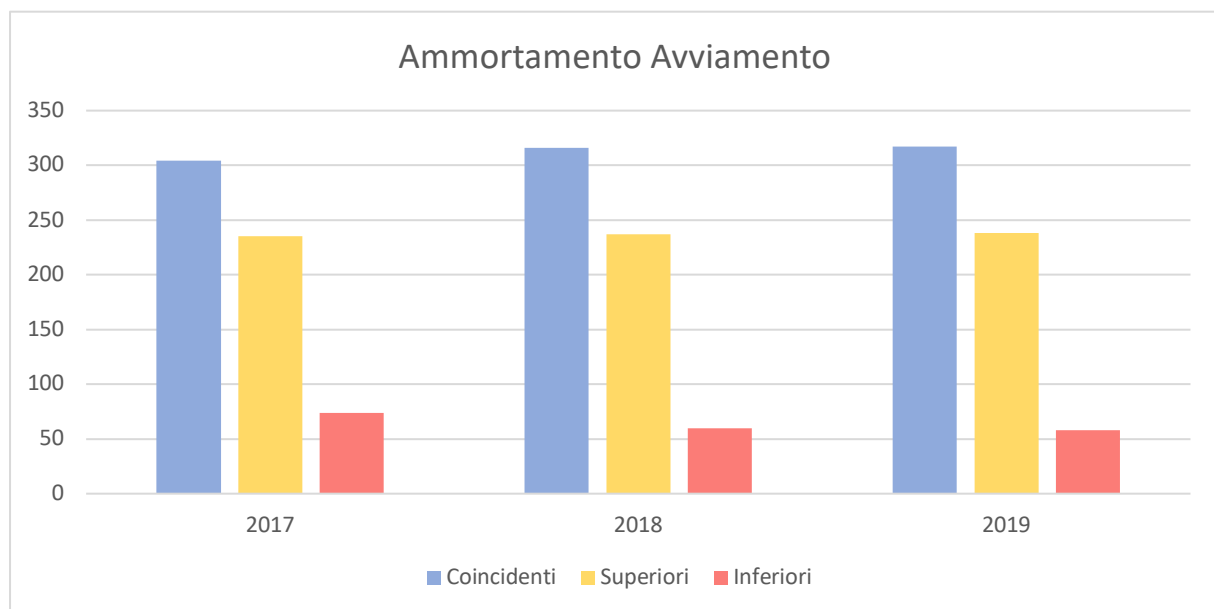
In termini percentuali il trend è stabile tuttavia si registra una leggera diminuzione nell'adozione dei coefficienti fiscali, questo potrebbe derivare da un errore nella compilazione (fenomeno non del tutto realistico se paragonato al campione), oppure ad un leggero consolidamento del principio di derivazione rafforzata, il quale vedrebbe la determinazione della quota di ammortamento in ragione all'effettiva riduzione di vita utile del bene.

DOMANDA 2A

Gli ammortamenti relativi all'avviamento iscritto in bilancio sono risultati superiori, inferiori o coincidenti rispetto ai valori deducibili fiscalmente?

Secondo la normativa civile²⁹⁵ l'avviamento può essere ammortizzato secondo la propria vita utile, nel caso questa non sia stimabile, massimo in 10 anni. La normativa fiscale²⁹⁶ impone un ammortamento non superiore a 1/18 del valore dell'avviamento stesso.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Coincidente	304	49,59%	316	51,55%	317	51,71%
Superiore	235	38,34%	237	38,66%	238	38,83%
Inferiore	74	12,07%	60	9,79%	58	9,46%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%



²⁹⁵ Art. 2426 comma 6, Codice Civile; "L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni".

²⁹⁶ Art. 103 comma 3, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 28 febbraio 2021; "Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso".

Nel caso in cui si registri un ammortamento dell'avviamento di importo civile e fiscale identico, significa che l'avviamento stesso verrà dedotto in minimo 18 anni, in quanto la quota fiscale massima deducibile, fissata dal legislatore tributario, è di 1/18. Anche civilmente i redattori stimano che l'avviamento porterà la propria utilità per un periodo non inferiore ai 18 anni.

Nel caso le quote iscritte civilmente siano superiori, si sarà imputato a Conto Economico una quota non deducibile (quella eccedente la diciottesima parte di valore originario dell'avviamento). In questo caso si è stimata una vita utile dell'avviamento inferiore ai 18 anni, oppure, in caso di difficoltà di stima la si è detratta in 10 anni secondo quanto stabilito dalla normativa fiscale.

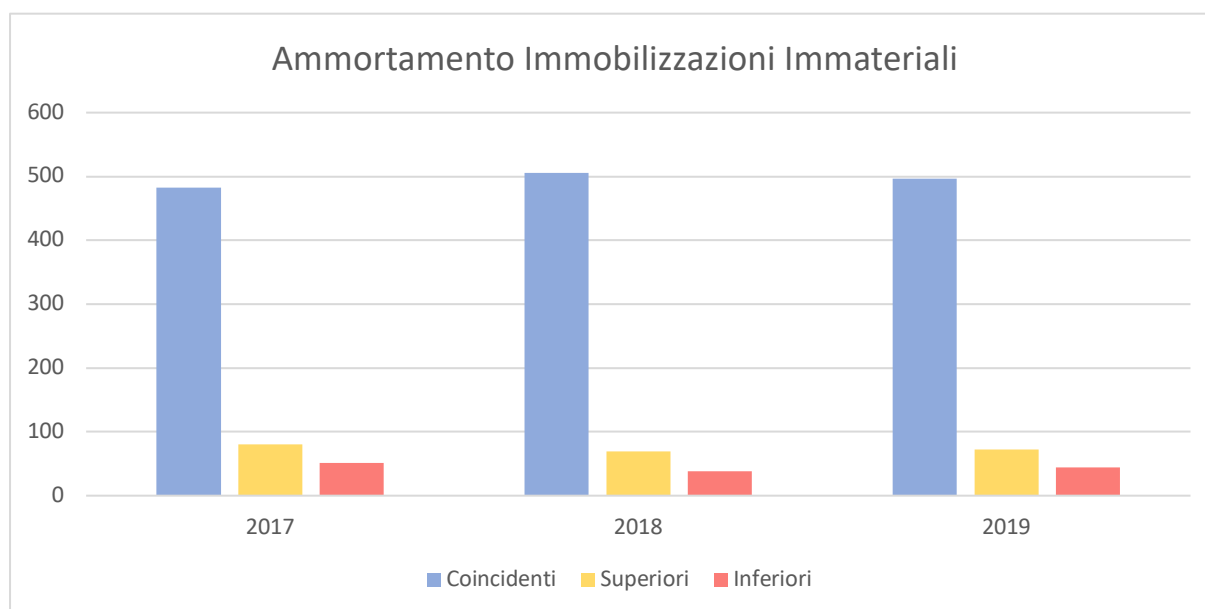
All'opposto del caso precedente, si sono verificati casi in cui la stima civile della vita utile superava il tetto dei 18 anni stabiliti fiscalmente.

DOMANDA 2B

Per gli ammortamenti relativi alle immobilizzazioni immateriali (eccetto l'avviamento) i valori sono risultati superiori, inferiori o coincidenti ai valori deducibili fiscalmente?

Secondo la normativa civile²⁹⁷ vige il principio di ammortamento in relazione alla vita residua dell'immobilizzazione immateriale. Secondo la normativa fiscale²⁹⁸ si ammette a deduzione il 50% del costo storico, ad esclusione dei marchi, il cui massimo deducibile è 1/18.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Coincidente	482	78,63%	506	82,54%	497	81,08%
Superiore	80	13,05%	69	11,26%	72	11,75%
Inferiore	51	8,32%	38	6,20%	44	7,18%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%



²⁹⁷ Art. 2426 comma 2, Codice Civile; vedi nota 293.

²⁹⁸ Art 103 commi 1 e 2, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021; "Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge".

Per questo quesito si è andato a confermare, con un distacco leggermente maggiore rispetto alla prima domanda, la preferenza nell'adozione dei coefficienti fiscali. Probabilmente la maggiore difficoltà di stima di un'immobilizzazione immateriale, come potrebbe essere un marchio o un brevetto, potrebbe indurre i redattori a preferire l'adozione dei coefficienti fiscali.

Tuttavia non mancano i casi in cui la valutazione civile differisce da quella fiscale, sicuramente in queste ipotesi trovano spazio i bilanci redatti in osservanza della derivazione rafforzata. La quale impone uno studio sicuramente più complesso, a seconda dei casi, dato dall'adozione del *fair value*.

DOMANDA 3

La svalutazione dei crediti commerciali è risultata superiore, inferiore o coincidente al valore deducibile ammesso dalla normativa fiscale?

Secondo i principi contabili i crediti commerciali sono valutabili al costo ammortizzato²⁹⁹, ad esclusione dei soggetti non obbligati all'adozione della derivazione rafforzata, i quali optano per il presumibile valore di realizzo³⁰⁰.

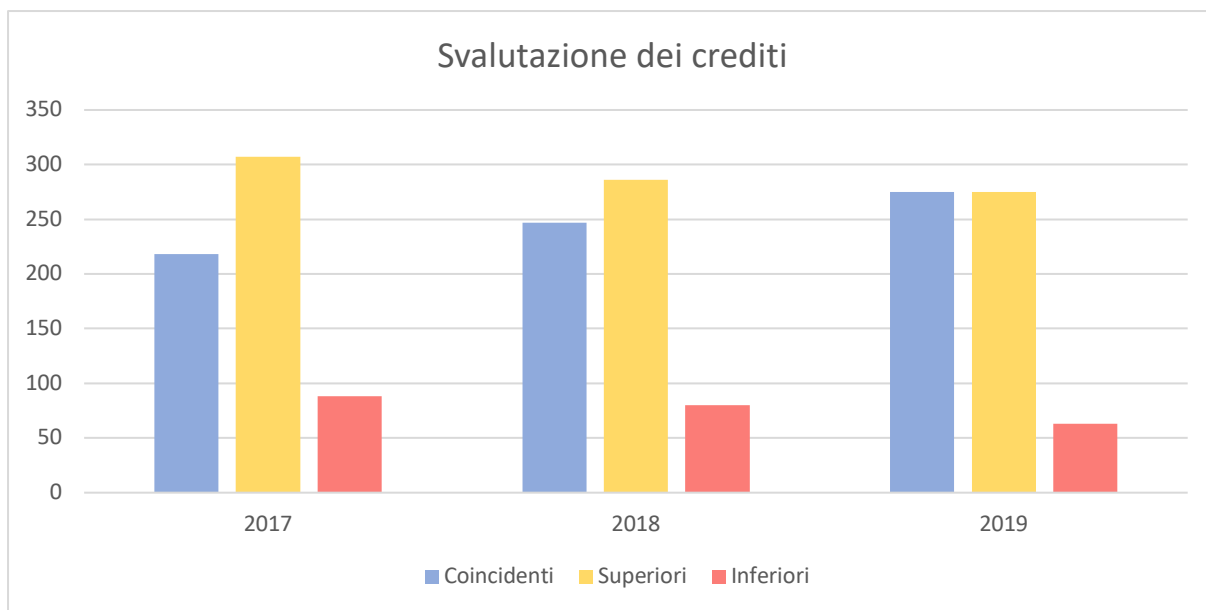
Secondo la normativa fiscale³⁰¹ non si può eccedere la deduzione del 0,5% del valore del singolo credito, fino a un massimo del 5% del valore complessivo dei crediti commerciali.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Coincidente	218	35,56%	247	40,29%	275	44,86%
Superiore	307	50,08%	286	46,66%	275	44,86%
Inferiore	88	14,36%	80	13,05%	63	10,28%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%

²⁹⁹ OIC 15 paragrafo 66, se si applica il criterio del costo ammortizzato, "l'importo della svalutazione alla data di bilancio è pari alla differenza tra il valore contabile e il valore dei flussi finanziari futuri stimati, ridotti degli importi che si prevede di non incassare, attualizzato al tasso di interesse effettivo originario del credito (ossia al tasso di interesse effettivo calcolato in sede di rilevazione iniziale)".

³⁰⁰ OIC 15, paragrafo 59; Se non si applica il costo ammortizzato, "un credito deve essere svalutato nell'esercizio in cui si ritiene probabile che il credito abbia perso valore".

³⁰¹ Art 106 commi 1, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021; Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio (...) sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi. Nel computo del limite si tiene conto anche di accantonamenti per rischi su crediti. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.



In questo caso i trend variano a seconda dell'esercizio, passando da una prevalenza di maggiori svalutazioni civili rispetto al massimo deducibile nel 2017, ad una parità tra i casi di svalutazione civile superiore al limite fiscale e i casi di coincidenza della svalutazione civile e fiscale.

Si ritiene che i casi in cui la svalutazione civile è pari, o inferiore, al tetto fiscale, l'impresa non abbia reali aspettative di mancati incassi, ma esercitando il principio di prudenza, e la legittimazione fiscale, si va ad operare ugualmente una svalutazione dei crediti commerciali.

Nei casi in cui la svalutazione civile è superiore ai limiti fiscali si avranno sicuramente delle aspettative negative riguardo alla probabilità di incasso dei crediti spettanti all'azienda, questo indicatore potrebbe essere il punto di partenza per un ulteriore studio riguardante la solvibilità delle imprese italiane, tuttavia non è questo il tema dell'elaborato.

DOMANDA 4

La valutazione delle rimanenze finali di magazzino effettuata in bilancio è risultata superiore, inferiore o coincidente a quella ammessa dalla normativa fiscale?

Sia secondo la normativa civile la valutazione delle rimanenze è concessa la scelta tra diversi metodi di valutazione (tra cui si ricorda FIFO, LIFO, CPM, fair value).

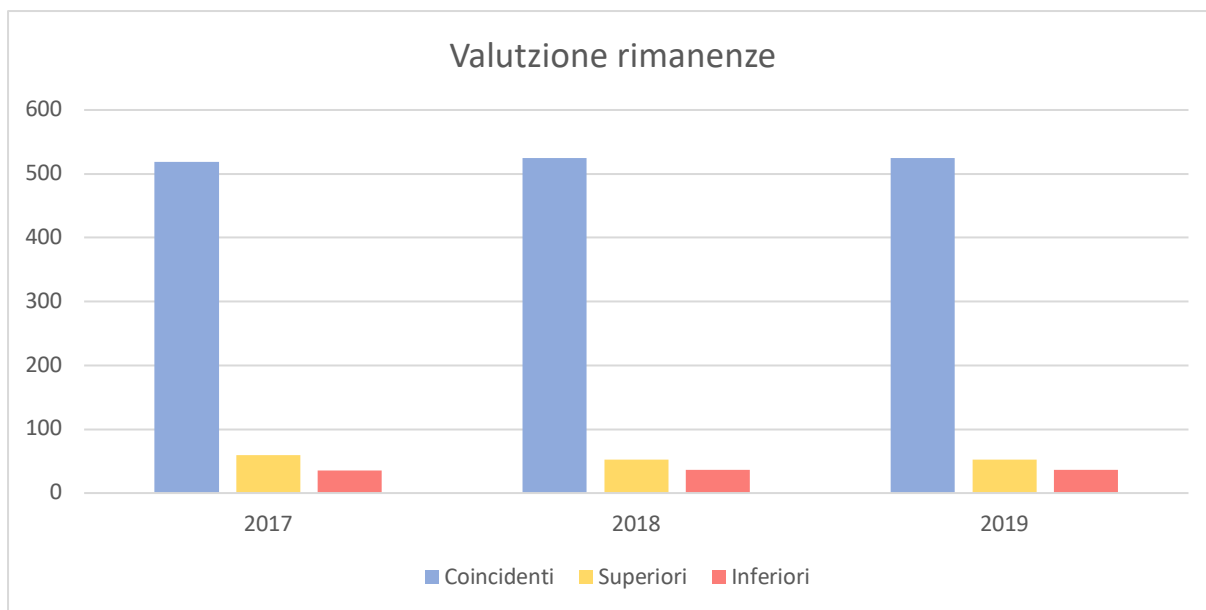
La normativa fiscale prevede un valore minimo³⁰² attribuibile alle rimanenze, solitamente inferiore o pari ai criteri civilmente legittimati anche fiscalmente³⁰³, la vera differenza sta nell'eventualità in cui il valore risultante dall'applicazione dei criteri civili sia superiore al valore normale, ossia al valore realizzabile dalla vendita di dette rimanenze³⁰⁴. In questo caso il valore minimo stabilito in precedenza dovrà essere aumentato, il quale potrebbe risultare anche superiore agli importi derivanti dall'applicazione dei criteri civili.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Coincidente	519	84,67%	525	85,64%	525	85,64%
Superiore	59	9,62%	52	8,48%	52	8,48%
Inferiore	35	5,71%	36	5,87%	36	5,87%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%

³⁰² Art. 92 commi 1, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021; A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono.

³⁰³ Art. 2426 commi 9 e 10, Codice Civile; "Le rimanenze (...) sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. 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."

³⁰⁴ Art. 92 comma 5, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021; "Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1, è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale".



Dalla legittimazione sia civile che fiscale nell'utilizzo dei più comuni metodi di valutazione delle rimanenze, è attendibile una pari valutazione civile e fiscale.

I casi di non corrispondenza tra i valori civili e fiscali è dato dalla differenza discussa sopra, ossia dalla risultanza di un valore civile superiore al valore normale delle rimanenze. Il mancato allineamento è dato proprio dall'impiego del valore normale delle rimanenze dal punto di vista civile, pratica non consentita fiscalmente.

DOMANDA 5

Avete realizzato svalutazioni di partecipazioni non deducibili fiscalmente?

Il legislatore fiscale ha sicuramente previsto i propri criteri di deduzione delle minusvalenze derivanti dalle svalutazioni di titoli in ottica antielusiva, temendo eccessive svalutazioni per abbattere il reddito.

Per quanto riguarda i titoli iscritti nell'attivo circolante il valore minimo³⁰⁵ attribuibile al titolo stesso, oltre il quale non è consentita la deduzione delle svalutazioni, è determinato:

- per i titoli negoziati in mercati regolamentati, in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.
- per gli altri titoli, secondo le disposizioni dell'articolo 9, comma 4, lettera c). La quale riporta "per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo"³⁰⁶.

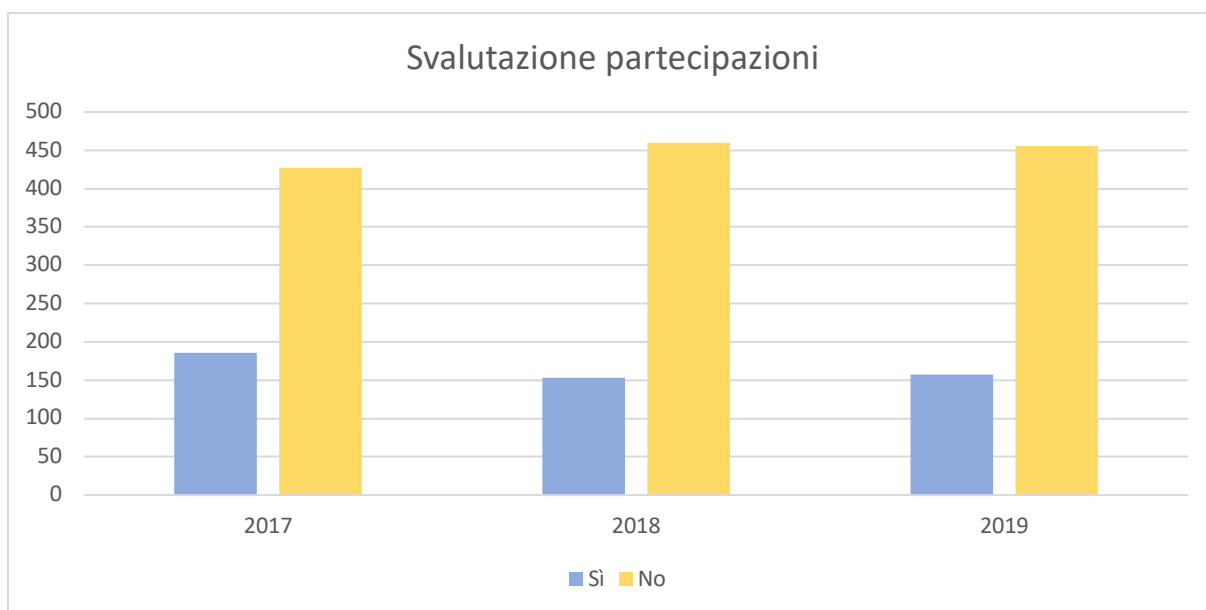
Per i titoli costituenti immobilizzazioni finanziarie: "per la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), che costituiscono immobilizzazioni finanziarie si applicano le disposizioni dell'articolo 94; tuttavia, per i titoli di cui alla citata lettera e) negoziati nei mercati regolamentati italiani o esteri, le minusvalenze sono deducibili in misura non eccedente la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre"³⁰⁷.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Sì	186	30,34%	153	24,96%	157	25,61%
No	427	69,66%	460	75,04%	456	74,39%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%

³⁰⁵ Art. 94 comma 4, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021.

³⁰⁶ Art. 9 comma 4 lett. c), D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021.

³⁰⁷ Art. 101 comma 2, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021.



La risposta a questa domanda potrebbe essere forviante, in quanto non tutte le società possiedono delle partecipazioni, proprio ad assecondare questa lacuna, la risposta considera anche le pratiche adottabili nel caso in cui si verifichi l'eventualità di adoperare una svalutazione di partecipazioni da parte del redattore.

Anche assecondando il fenomeno, il numero dei redattori osservanti della normativa civile resta considerevole, quest'ultimi valorizzano maggiormente la ragionevolezza economica dell'operazione di svalutazione rispetto a chi tende ad adottare il criterio fiscale nella determinazione del minor valore da accantonare.

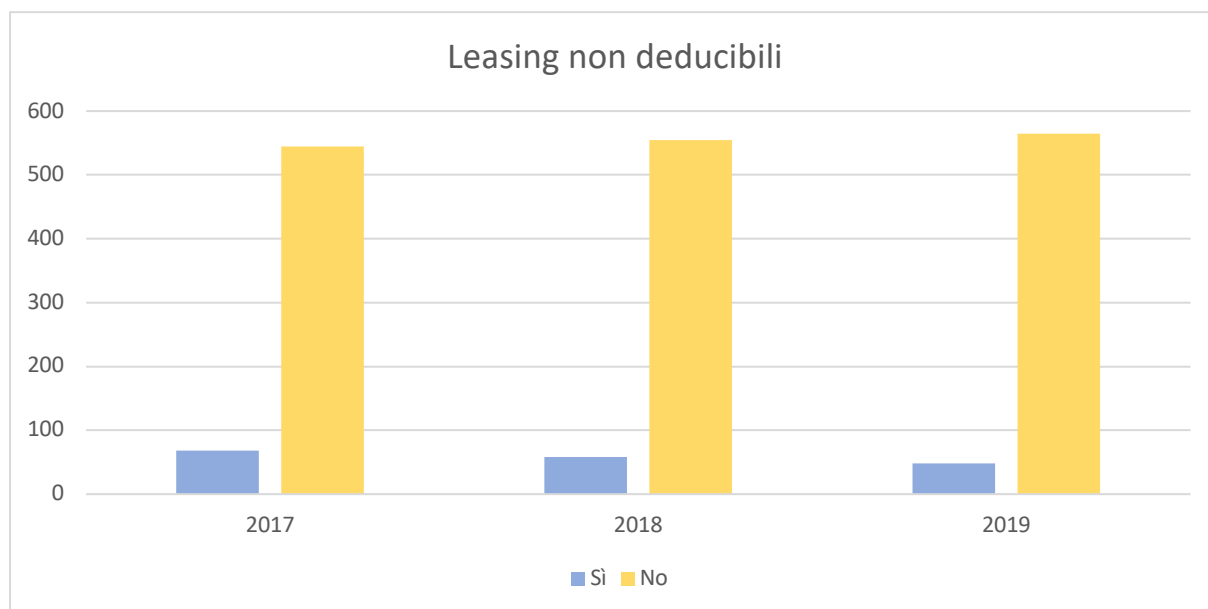
Seppur il criterio tributario, descritto anche in precedenza, non sia del tutto privo di ragionevolezza economica, l'affidamento ad un media aritmetica dei valori registrati dal titolo potrebbe non essere sempre il metodo corretto nella stima dell'effettiva perdita di valore. Bisogna sottolineare di come il legislatore fiscale sia obbligato far affidamento su dati oggettivi/numerici.

DOMANDA 6

Avete stipulato contratti di leasing con una durata che non permette di dedurre i canoni fiscalmente?

La L. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) ha modificato il TUIR, stabilendo un vincolo alla durata del contratto di locazione finanziaria per poterne detrarre completamente le quote imputate a Conto Economico. Per i beni mobili, la durata del contratto di leasing deve essere pari almeno alla metà della durata del piano d'ammortamento stabilito per lo stesso bene, se si fosse optato per l'acquisto integrale di quest'ultimo. Per gli immobili resta questo vincolo, ma la durata del contratto di leasing non può essere inferiore ai 12 anni³⁰⁸.

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Si	68	11,09%	58	9,46%	48	7,83%
No	545	88,91%	555	90,54%	565	92,17%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%



³⁰⁸ Art 102 comma 7 secondo periodo, D.P.R. 917/1986 aggiornato al 21 febbraio 2021; "Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni".

Nel 2019, 9 aziende su 10 hanno stipulato solamente contratti di leasing deducibili. Nello stabilire la durata del contratto di locazione finanziaria rientra anche la libertà economica dei soggetti, ne consegue che per lo stesso bene possono riscontrarsi diverse condizioni contrattuali, anche riguardo la durata. Inoltre i limiti temporali imposti dal legislatore fiscale non sono eccessivamente restrittivi, di conseguenza per gli operatori economici sono anche facilmente aggirabili.

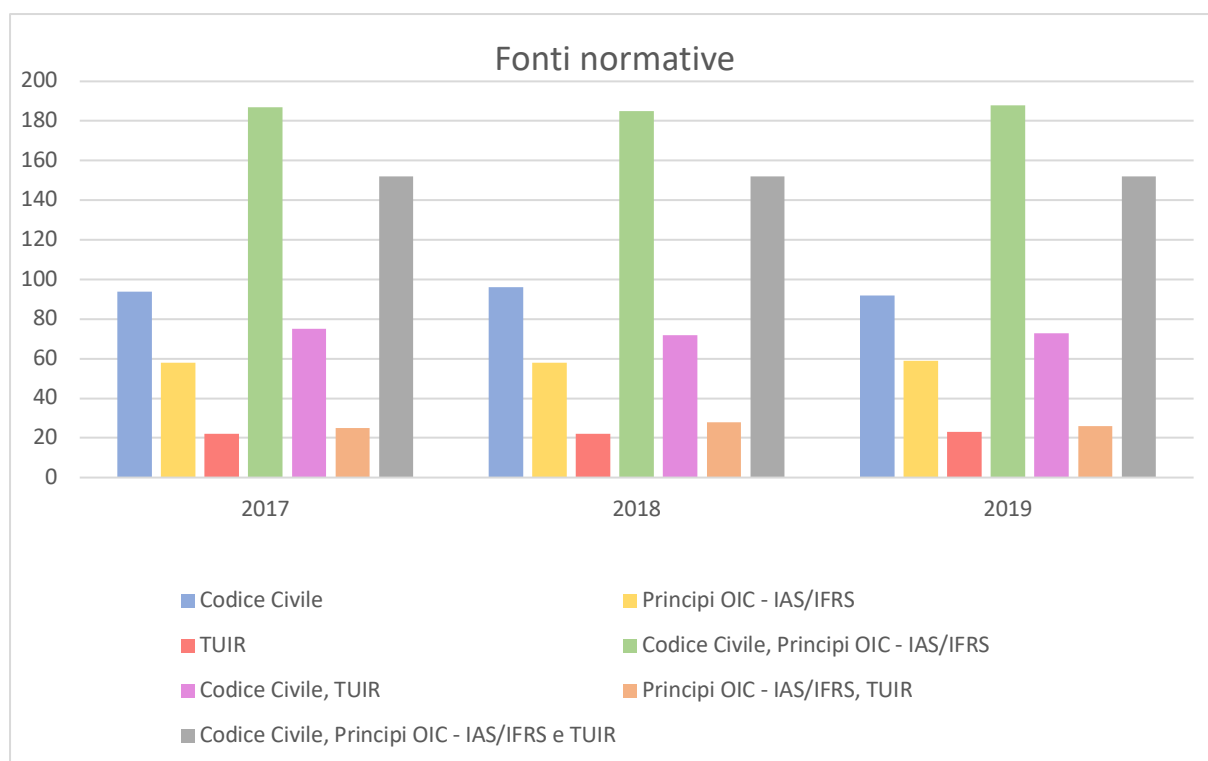
DOMANDA 7

A quali disposizioni vi siete attenuti nella redazione del bilancio d'esercizio?

La risposta poteva comprendere una scelta non univoca, e quindi sono possibili tutte le combinazioni, tra:

- Normativa civilistica (artt. 2423 e seguenti del Codice Civile)
- Principi contabili nazionali e/o internazionali (OIC e IAS/IFRS)
- Disciplina tributaria (TUIR)

Risposte pervenute = 613						
	2017		2018		2019	
Cod. Civile	94	15,33%	96	15,66%	92	15,01%
OIC	58	9,46%	58	9,46%	59	9,62%
TUIR	22	3,59%	22	3,59%	23	3,75%
Cod. Civile e OIC	187	30,51%	185	30,18%	188	30,67%
Cod. Civile e TUIR	75	12,23%	72	11,75%	73	11,91%
OIC e TUIR	25	4,08%	28	4,57%	26	4,24%
Cod. Civile, OIC e TUIR	152	24,80%	152	24,80%	152	24,80%
TOTALE	613	100,00%	613	100,00%	613	100,00%



Osservando unicamente gli esercizi successivi all'introduzione del D.lgs. 139/2015 i *trend* riscontrati sono, tutto sommato, attendibili.

La maggioranza dei soggetti ha risposto di considerare la legislazione civile e i principi contabili nazionali e internazionali, la fonte di maggiore rilevanza nella redazione del bilancio (colonna verde).

Considerando anche le risposte ai quesiti precedenti era attendibile la presenza significativa della normativa fiscale, in quanto quest'ultima porta il suo contributo nella redazione dei bilanci, soprattutto per le imprese di minori dimensioni. Gli obblighi, soprattutto valutativi, a carico delle imprese di dimensioni ridotte non possono essere così pressanti come per le grandi imprese, in questo la legislazione fiscale offre delle semplificazioni, in quanto base le proprie valutazioni su informazioni oggettive e decisamente di più facile raccolta.

CONCLUSIONE

L'elaborato voleva assolvere al compito di trattare il rapporto tra normativa civilistica e tributaria, in quanto ritengo sia il tema principale se si vuole ricercare la correttezza e la verità nei dati rappresentati nel bilancio.

Ogni capitolo è focalizzato su un preciso periodo storico caratterizzato da emendamenti rilevanti nel normare il rapporto tra giurisprudenza civile e fiscale.

Ai primi due capitoli si vanno a trattare le origini del fenomeno, ed è evidente di come fosse prevalente il principio del "monobinario". Questa decisione da parte del legislatore è dettata sicuramente da aspetti di carattere culturale e di continuità delle pratiche passate. Proprio a causa di ciò è emerso il problema delle interferenze in bilancio. La parola "problema" è riferita alla mancanza di correttezza economica nei dati emergenti dai bilanci.

È innegabile di come l'impiego di criteri fiscalmente validi sia invitante per i contribuenti, tuttavia anch'essi rischiano di perdere d'occhio l'effettiva redditività dell'azienda, o vengono rischiano di essere forviati da una valutazione di una posta patrimoniale fiscalmente conveniente ma non rispecchiante la realtà della situazione.

In ragione di ciò, durante la stesura dell'elaborato ho concluso di come il "doppio binario" sia lo strumento risolutore che permette la corretta contabilizzazione civile senza essere forviati dalla rilevanza fiscale delle operazioni compiute nell'esercizio.

L'appendice fiscale ha tentato di assecondare questa linea di pensiero, tuttavia l'avvicinamento al "doppio binario" è avvenuto con l'eliminazione dell'appendice stesa e la concessione di operare deduzioni extracontabilmente.

Dall'abrogazione delle deduzioni extracontabili il legislatore ha deciso, e per ora rispettato, di adottare la dipendenza parziale del reddito fiscale dal reddito civile. Parziale sta a significare che le deduzioni extracontabili ora sono previste esplicitamente, e i casi di applicazione deve essere attuata in ragione di una predisposizione del legislatore fiscale. Un deciso cambio di marcia rispetto alla riforma attuata il decennio precedente.

Molti spunti sono giunti anche dalla ricerca condotta intervistando i professionisti addetti alla redazione dei bilanci di imprese, includendo sia le micro-piccole che le grandi società.

Prima di condurre lo studio dell'evoluzione storica del rapporto tra diritto civile e fiscale, ero convinto che la rappresentazione fiscale fosse largamente operata

unicamente per ragioni di comodo, disinteressandosi della reale rappresentazione aziendale, cercando di realizzare una base imponibile ragionevole più che un utile civile effettivo.

Tuttavia, lo studio della Direttiva 2013/34/UE ha fatto emergere uno spunto interessante. L'effettiva rappresentazione economica della situazione aziendale è un'operazione non priva di oneri, sia monetari che non, da parte degli imprenditori/contribuenti, quest'ultimi sarebbero un peso non da poco per le imprese di minori dimensioni, si intendono le micro e piccole imprese.

È necessario prevedere un regime facilitato, semplificato, per le attività appena avviate, o, più in generale, per le imprese non grandi. Questo regime di semplificazione tende ad abbandonare le stime eseguite con ragionevolezza economica e abbraccia i criteri valutativi basati su dati più oggettivi e facili da reperire, oppure su considerazioni eseguite dallo Stato stesso (come per i coefficienti di ammortamento delle immobilizzazioni).

Concludendo, certamente la rappresentazione veritiera e corretta e da preferire in un contesto di trasparenza verso i portatori di interesse, e anche di corretto monitoraggio della situazione imprenditoriale da parte degli imprenditori e amministratori. Tuttavia l'esigenza di non opprimere le piccole imprese è un tema non di poco conto nelle considerazioni del legislatore, la prova di questo è la previsione anche della nuova categoria delle micro-imprese avvenuta col D.lgs. 139/2015.

Il raggiungimento di un equilibrio in questo *trade off* è un processo che non si arresterà mai, oltre che per le correzioni apportate dal legislatore, anche solo per il mutare dell'ambiente economico generale.

Attualmente si può affermare che gli obblighi, tra soggetti di diverse dimensioni, siano distribuiti equamente grazie allo strumento del bilancio abbreviato, il quale offre delle informazioni limitate sulla struttura aziendale, in coerenza al minor impiego di risorse nell'adempiere agli obblighi contabili da parte degli imprenditori.

Vorrei ringraziare la Prof.ssa Maria Silvia Avi, Relatrice di questa tesi, per avermi accompagnato durante la stesura dell'intero elaborato, oltre che per la fiducia concessa nell'affrontare questa indagine sul campo, i cui risultati andranno ad integrare le eventuali ricerca sul tema.

BIBLIOGRAFIA

- A. Galeotti, Gli aspetti fiscali della politica di bilancio, in Il giornale dei dottori commercialisti 1974, n.10.
- A. Garcea, La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili, in Corriere tributario 2017 n. 11.
- A. Gilardi, Il nuovo diritto societario 2005, Volume II.
- A. Monti, Reddito civile e reddito fiscale, 1994.
- A. Stesuri, La riforma della tassazione societaria, disciplina e aspetti operativi, 2004.
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 7 febbraio 2011.
- Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 90915 del 11 maggio 2015.
- C. Pino, L'abolizione degli ammortamenti anticipati, in Corriere tributario 2007, n.46.
- Codice Civile nelle sue versioni dal 1942 alla versione del 21 febbraio 2021.
- Costituzione italiana.
- D.LG. 416, 31 maggio 1974.
- D.lg. 416, 31 maggio 1974.
- D.lg. 90, 27 aprile 1990.
- D.lgs. 127, 9 aprile 1991.
- D.lgs. 139, 18 agosto 2015.
- D.lgs. 147, 14 settembre 2015.
- D.lgs. 244, 19 agosto 2003.
- D.lgs. 244/2016, 30 dicembre 2016.
- D.lgs. 344, 12 dicembre 2003.
- D.lgs. 366, 3 ottobre 2001.
- D.lgs. 416, 31 maggio 1974.
- D.lgs. 6, 17 gennaio 2003.
- D.M. 48, 1 aprile 2009.
- D.P.R. 573, 5 luglio 1951.
- D.P.R. 597, 29 settembre 1973.

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

D.P.R. 598, 29 settembre 1973.

D.P.R. 600, 29 settembre 1973.

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

Direttiva 2013/34/UE, 26 giugno 2013.

E. Fusa, Principi contabili OIC: quale valenza giuridica ai fini civilistici e fiscali?, in *Il fisco* 2017 n. 17.

E. Potito, *Il sistema delle imposte dirette*, 1989.

F. Dezzani, L. Dezzani, Quadro EC: affrancamento dei disallineamenti tra “valori civili” e “valori fiscali” e del “vincolo fiscale” sulle riserve, in *Il Fisco* 2008 n. 44.

F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, 1973.

Faienza A. M., Il “sistema tripartito” di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter, in *Corriere tributario* 2017 n. 35.

G. Andreani, A. Tubelli, L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?, in *Il fisco* 2017 n.30.

G. Andreani, A. Tubelli, Riassorbimento delle deduzioni extracontabili e vincolo patrimoniale, in *Corriere Tributario* 2088, n. 24.

G. Buffelli M. Piazza R. Rizzardi, *Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale*, 1994.

G. E. Colombo, Una giurisprudenza “torinese” sui bilanci?, in *Giurisprudenza Commerciale* 1976, II.

G. Falsitta, Ammortamenti anticipati: un preteso conflitto tra norma civilistica e norma tributaria, in *Giurisprudenza Commerciale*.

G. Falsitta, *Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario* 1985.

G. Ferranti, Il principio di derivazione rafforzata per le imprese oic: le osservazioni di Assiome, in *Corriere Tributario* 2017 n. 30.

G. Giunta, Problemi civilistici e fiscali delle plusvalenze da reinvestire, in *Corriere Tributario* 1984.

G. NANULA, L' equivoco del cosiddetto bilancio fiscale, in *Bollettino tributario* 1979, n.10

G. Tomasin, Contrasti veri e apparenti tra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili, in Rassegna tributaria, 1980, I.

IAS 12 versione 29 novembre 2008.

IV Direttiva 78/660/CEE, 25 luglio 1978.

L. 165, 26 giugno 1990.

L. 19, 27 febbraio 2017.

L. 208, 28 dicembre 2015.

L. 216, 7 giugno 1974.

L. 244, 24 dicembre 2007.

L. 503, 8 agosto 1994.

L. 503, 8 agosto 1994.

L. 80, 7 aprile 2003.

L. 825, 9 ottobre 1971.

L. 1, 5 gennaio 1956.

L. 1830, 14 luglio 1864.

L. 4021, 24 agosto 1877.

L. De Angelis, Elementi di diritto contabile, quarta edizione 2015.

L. Olivieri, Gli ammortamenti anticipati dei beni materiali, in Finanza&Fisco 1995.

M. B. Barbato, Reddito imponibile e risultato economico di gestione: sancita la diversità o avvicinate le posizioni?, in Rassegna Tributaria 1989, I.

M. Damiani, Una finanziaria 2008 in salsa agrodolce. Quale l'approdo finale?, in Corriere tributario 2007, n.41.

M. Leo e F. Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, 1994.

M. M. Faienza, Il "sistema tripartito" di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter, in Corriere tributario 2017 n. 35.

Maurizio Leo, Franco Riccomagno, La determinazione del reddito d'impresa nel nuovo bilancio, 1994.

OIC 12 versione dicembre 2016.

OIC 13 versione dicembre 2016.

OIC 15 versione dicembre 2016.

OIC 16 versione luglio 2005.

OIC 16 versione dicembre 2016.

OIC 19 versione dicembre 2016.

OIC 23 versione dicembre 2016.

OIC 24 versione dicembre 2016.

OIC 28 versione dicembre 2016.

P. Balzarini, Strumenti 30 Settembre/Ottobre 2003.

P. Chiassoni, Materiali per una teoria della antinomie, 2006.

P. Tarigo, La valutazione in bilancio della fiscalità differita, 1991.

R. Bauer, Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo di impresa, novità modifiche prospettive, 2003.

R. Lupi, Reddito fiscale e bilancio civilistico: a sorpresa tornano gli inquinamenti, in *corriere tributario* 2007, n.40.

Risoluzione ex Direzione Generale delle Imposte Dirette del 22 ottobre 1981 n. 9/2940, in *Rassegna tributaria* 1982, III.

S. Moroni, La serie dei bilanci normali e dei conti conseguenti del reddito fiscale, in *Il Sole* 24 ore del 20 luglio 1974.